



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**PROBLEMATIKA POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH
SLUŽEB V ČESKÉ REPUBLICE U MALÝCH
AUDITORSKÝCH PRAXÍ**

FOCUS ON AUDIT SERVICES IN THE CZECH REPUBLIC IN THE SELECTED SMALL AUDIT COMPANIES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Karolína Uminská

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Karolína Uminská**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**
Akademický rok: 2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Problematika poskytování auditorských služeb v České republice u malých auditorských praxí

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Analýza problémů při provádění auditu účetní závěrky malou auditorskou praxí – zpracování formou dílčích případových studií

Zpracování dotazníkového šetření na téma vnímání auditorských služeb vedením auditovaných účetních jednotek

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je provedení analýzy trhu auditorských služeb v České republice se zaměřením na problematiku malých auditorských praxí a návrhy řešení zjištěných dílčích problémů.

Základní literární prameny:

KAREŠ, Ladislav. Auditorské postupy. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. 142 s. ISBN 978-80-81-8-061-8.

MORONEY, Robyn, CAMPBELL, Fiona and Jane HAMILTON. Auditing: A practical Approach, 3rd Edition. Milton: John Wiley & Sons, 2011. 451 s. ISBN 978-9-730-32649-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2014. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe. 2. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-8-86679-09-9.

PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. Principles of External Auditing. 4th Edition. Chichester: John Wiley, 2014. 882 s. ISBN 978-0-470-97445-2.

Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-866-9-18-1.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Bibliografická citace

UMINSKÁ, K. *Problematika poskytování auditorských služeb v České republice u malých auditorských praxí*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 90 s.
Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

Abstrakt

Práce se zabývá analýzou současných problémů na trhu auditorských služeb v České republice s návrhy možností jejich řešení. Obsahem teoretické části práce je analýza historických souvislostí auditu, regulace auditu, zejm. Zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy, analýza trhu auditorských služeb se zaměřením na malé auditorské společnosti, včetně zaměření na problémy spojené se vstupem do auditorské profese a následně i problémy spojené s regulací trhu, hodnocením a kontrolami kvality u poskytovaných auditorských služeb. Praktickou část tvoří případové studie se zaměřením na stěžejní problémy, které musejí řešit malé auditorské praxe. Tato bude doplněna dotazníkovým šetřením, které by mělo odhalit rozdílné pohledy vedení auditované společnosti, účetních a auditora na klíčové záležitosti auditu.

Klíčová slova

Audit účetní závěrky, Komora auditorů České republiky, Rada pro veřejný dohled nad auditem, auditorská praxe, ISA, etický kodex, spis auditora, kvalita auditorských služeb

Abstract

In this thesis I deal with the analysis of current problems on the market of auditing services in the Czech Republic, with suggestions for their solution. The theoretical part contents analysis of the historical context of the audit, the legal regulation, e. g. International Standards on Auditing (ISAs), Czech Act on Auditors and link to other laws. This part also contents analysis of the market of auditing services focusing on small auditing companies and also description on problems connected with entering the audit profession and consequently the problems related to market regulation, evaluation and quality control of the provided auditing services.

Case studies in the practical part reflects the most important problems of small auditing companies. This will be complemented by a questionnaire survey that should reveal the different points of view of the audited company, accountant and auditor on key audit issues.

Keywords

Audit of financial statements, Chamber of Auditors of the Czech Republic, Czech Public Audit Oversight Board, auditing practice, ISA, Ethical Codex, Documentation, Quality of auditing services

Poděkování

Zde bych chtěla poděkovat svému vedoucímu práce, Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za vstřícný přístup k vedení práce a za cenné konzultace. Dále bych chtěla poděkovat také svojí rodině a přátelům, kteří mě při zpracovávání práce podporovali. Zvláštní poděkování patří mému otci, Ing. Pavlovi Uminskému, Ph.D za cenné rady z praxe.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci Aktuální problémy při poskytování auditorských služeb v České republice a možnosti jejich řešení u malých auditorských praxí vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím v seznamu použité literatury a neporušila tak autorská práva ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., autorského zákona. Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Vysoké učení technické v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona.

V Brně dne:

.....

Karolína Uminská

OBSAH

ÚVOD, CÍL A METODIKA DIPLOMOVÉ PRÁCE	7
Úvod	7
Cíl práce.....	8
Metodika práce	8
1 TEORIE AUDITU	10
1.1. Definice auditu	10
Vztah auditu a účetnictví	11
1.2. Historie auditu ve světě	12
1.3. Nejvýznamnější účetní skandály v novodobé historii	14
1.4. Historie auditu v České republice.....	18
1.5. Regulace auditu v České republice.....	19
1.6. Problematika vstupu do profese auditora v české republice.....	26
1.7. Analýza trhu auditorských služeb v české republice.....	28
2 AUDITORSKÉ POSTUPY A KONTROLA KVALITY POSKYTNUTÝCH AUDITORSKÝCH SLUŽEB	33
2.1. Auditorské postupy	33
2.2. Kvalita poskytnutých auditorských služeb a její hodnocení	40
3 VYBRANÉ PROBLÉMY PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB	42
3.1. Vybraná případová studie č. 1 – Poskytování poradenství.....	42
3.2. Vybraná případová studie č. 2 – Ceny auditorských služeb.....	52
3.3. Vybraná případová studie č. 3 – Vztah s účetní jednotkou	65
3.4. Shrnutí případových studií	68
4 DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ V OBLASTI NÁZORŮ KLIENTŮ NA KLÍČOVÉ OTÁZKY AUDITU	69
Cíl průzkumu	69
4.1. Výsledky dotazníkového šetření – účetní	70
4.2. Výsledky dotazníkového šetření – vedení účetních jednotek.....	76

4.3. Přijaté závěry z dotazníkového šetření	82
ZÁVĚR.....	83
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	85
SEZNAM OBRÁZKŮ	86
SEZNAM TABULEK.....	87
SEZNAM PŘÍLOH	87
SEZNAM LITERÁRNÍCH A INTERNETOVÝCH ZDROJŮ	88
PŘÍLOHY	I

ÚVOD, CÍL A METODIKA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Úvod

Téma diplomové práce „Aktuální problémy při poskytování auditorských služeb v České republice a možnosti jejich řešení u malých auditorských praxí“ jsem si vybrala, neboť se týká profese, na kterou se v současné době připravuji. V auditorské obci jde o vysoce aktuální a diskutované téma. V období neustálých změn v účetní a auditorské legislativě a Mezinárodních auditorských standardech jsou často na auditory kladeny velmi vysoké požadavky, a to nejen ze strany Komory auditorů České republiky, ale také ze strany auditovaných účetních jednotek. Účetní jednotky podléhající povinnému auditu velmi často požadují po auditorech i poskytování ekonomického, účetního, daňového a případně i právního poradenství. Poskytováním těchto služeb se auditor může dostat do rozporu s Etickým kodexem Komory auditorů a s Mezinárodními auditorskými standardy, což může vést i k nižší kvalitě poskytnutých auditorských služeb. Auditované společnosti často vybírají auditora na základě vnitřních výběrových řízení, kde je hlavním kritériem nabídnutá cena. Tato soutěž o nejnižší cenu auditorských služeb může rovněž vést ke snižování kvality práce auditora.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část, přičemž každá z těchto částí obsahuje dvě dílčí kapitoly. První kapitola poskytuje vhled do základních pojmů auditu, jeho historie ve světě i v České republice. V souvislosti se zaměřením práce na kvalitu poskytovaných služeb jsou zmíněny i některé vybrané právní kauzy auditorských firem. Dále je v této kapitole rozebrána právní úprava a regulace auditu v České republice a také problémy spojenými se vstupem do profese auditora. Poslední část této kapitoly je zaměřena na analýzu trhu auditorských služeb v České republice, včetně srovnání se situací v Evropě. Zde je také proveden nástin problémů spojených se získáváním zakázek, a to zejm. tlakem na nižší ceny ze strany auditovaných účetních jednotek a dále vztahy mezi velkými auditorskými společnostmi a malými auditorskými praxemi. Druhá kapitola teoretické části práce je věnována auditorským postupům a kvalitě poskytovaných auditorských služeb a jejího hodnocení, požadavkům Komory auditorů na vedení spisu auditora, kontinuální profesní vzdělávání a odpovědnost auditora za poskytnuté auditorské služby.

Praktické části práce jsou věnovány kapitoly č. 3 a 4. Třetí kapitola se zabývá nejčastějšími problémy, se kterými se potýkají malé auditorské praxe, které jsou demonstrovány na třech

případových studiích, včetně návrhů na řešení dané problematiky. Čtvrtá kapitola je zaměřena na dotazníkové šetření ve vybraných společnostech, které by mělo odrážet odlišnosti ve vnímání auditorských služeb ze strany vedení účetních jednotek, účetních a auditorů. Poslední část práce shrnuje přijaté závěry a navrhuje možná řešení vhodná zejména pro malé auditorské praxe.

Cíl práce

Cílem práce je analyzovat současné problémy na trhu auditorských služeb v České republice a navrhnout možnosti jejich řešení formou případových studií. Práce bude zaměřena na audity účetních závěrek malých a středních podniků prováděné malými auditorskými praxemi, tj. samostatnými auditory a malými auditorskými společnostmi.

Pro naplnění cíle práce jsem si zvolila dvě základní hypotézy, které by práce měla potvrdit nebo vyvrátit.

Hypotéza č. 1:

Auditorské služby v malých a středních účetních jednotkách obvykle provádějí malé auditorské společnosti a samostatní auditori. Při provádění povinného auditu v těchto účetních jednotkách se auditor obvykle nevyhne i poskytování ekonomického, účetního, daňového a případně i právního poradenství. Prováděním těchto činností nad rámec vlastní auditorské činnosti se však může auditor dostat do rozporu s Etickým kodexem Komory auditorů a s Mezinárodními auditorskými standardy. Tento rozpor je u malých auditorských praxí a samostatných auditorů velmi obtížné odstranit a může vést k nižší kvalitě poskytnutých auditorských služeb.

Hypotéza č. 2:

Účetní jednotky, které v ČR podléhají povinnému auditu, určují auditora často na základě výběrových řízení, při kterých je obvykle hlavním kritériem nabízená cena. Soutěžení o nejnižší cenu může vést ke snižování kvality poskytnutých auditorských služeb.

Metodika práce

Práce je rozdělena do dvou relativně samostatných částí. První, teoretická část práce se zabývá problematikou trhu auditorských služeb v České republice jako celku a jeho regulace. K tomu užívá vědecké metody analýzy a deskripce. Tam, kde je to vhodné, je provedeno i srovnání právní úpravy s úpravou v jiných zemích pomocí vědecké metody

komparace. Tato část vychází především z rešerší odborné literatury. Dílčím cílem této části práce je vybrat nejdůležitější problémy auditu v České republice vnímané z pohledu malé auditorské praxe.

Druhá, praktická část práce je zaměřena na demonstraci stěžejních problémů, které musejí řešit malé auditorské praxe. Dílčím cílem této části práce je ukázat u konkrétní malé auditorské praxe problematické oblasti vzniklé při provádění auditu účetní závěrky konkrétní firmy. V případových studiích jsou použity informace získané během praxe a ze spisů auditora, při samotném zpracování je pak použito zejména vědecké metody analýzy a dedukce. Pohledy vedení vybrané společnosti na výběr auditora a způsob poskytování auditorských služeb jsou zjištěny na základě dotazníkového šetření.

Použité zdroje jsou citovány dle normy ČSN ISO 690, nicméně jsou řazeny v pořadí, v jakém byly v textu použity. Tento styl citací byl v závěrečné práci použit z důvodu, že u některých zdrojů, zejm. těch čerpaných ze stránek Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem nelze dohledat autora článku. Abecední seznam zdrojů je uveden v přílohách závěrečné práce.

1 TEORIE AUDITU

1.1. Definice auditu

Auditing je nejobecněji vzato vědeckou disciplínou, jejímž předmětem je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech. Výstupem práce auditora by pak měl být nezávislý názor, který ujistí externí subjekty (v našem případě uživatele účetní závěrky) o tom, že zveřejňované informace jsou věrným a poctivým zobrazením skutečné situace účetní jednotky. Základním posláním a cílem je zvýšit věrohodnost zveřejňovaných informací. Ačkoli se tato práce zabývá auditem účetní závěrky, existují i další druhy auditů, které jsou členěny dle jejich předmětu zkoumání, a to:

Interní audit, který se zabývá zkoumáním jevů a procesů uvnitř účetních jednotek. Interní auditor je sice zpravidla zaměstnancem společnosti, ve které audit provádí, měl by však být nezávislý na podnikovém managementu. Výstupy práce interního auditora pak slouží právě managementu firmy, nejčastěji interní audity probíhají ve větších společnostech. Interní auditor může spolupracovat i s externím auditorem a vzájemně si mohou předávat nejen své výstupy práce, ale také znalosti a zkušenosti.

Forenzní audit, jak již z názvu vyplývá, je zaměřen proti kriminalitě, především hospodářské. Vedení firem si tento druh auditu objednává zpravidla tehdy, kdy má podezření na protizákonné jednání (např. podvody či zpronevěra firemních prostředků) ze strany svých zaměstnanců.

Audit jakosti je prováděn především ve výrobních podnicích, kteří chtějí získat certifikáty kvality (např. ISO) s cílem zlepšení svého postavení na trhu.

Ekologický audit se provádí s cílem objektivního vyhodnocení procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí. Nejvíce se uplatňuje u firem zabývajících se chemickou výrobou, energetické a těžební společnosti či firmy, jejichž předmětem podnikání je zpracování odpadů.

Počítačový audit se v současné době uplatňuje v souvislosti s rozvojem technologií, a to zejm. v oblasti zabezpečení dat.

Cílem personálního auditu je zejm. optimalizace lidských zdrojů a také objektivní a nezávislé zhodnocení situace s návrhy na řešení, které by přispělo k větší efektivitě v podniku.

Tato diplomová práce se však zabývá auditem účetní závěrky, a to zejm. povinným (statutárním auditem), který provádí nezávislá osoba. Cílem externího auditu je ubezpečit uživatele účetní závěrky (banky, věřitele, investory, obchodní partnery), že zveřejněné informace jsou správné a věrohodné [1].

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V uvedených podmínkách pak platí, že akciové společnosti mají povinný auditu již při překročení jedné z hodnot, u ostatních společností pak ty, které překročí dvě a více z těchto hodnot:

1. Celková aktiva překračují 40 000 000 Kč
2. Roční úhrn čistého obratu přesáhl 80 000 000 Kč
3. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců je vyšší než 50 [2].

Služby auditorů však mohou využívat i společnosti, které nepodléhají povinnému auditu ze zákona, neboť u auditorů je požadována vysoká odbornost v mnoha oblastech. Nepovinný audit mohou požadovat například dceřiné společnosti, po kterých vyžaduje mateřská společnost auditorskou zprávu. Zprávu auditora též mohou po společnostech vyžadovat také banky před poskytnutím úvěru. V neposlední řadě pak výrok nezávislého auditora může pomoci vlastníkům, popř. managementu firmy v jejich rozhodování. Velmi časté jsou také zakázky na tzv. neauditní služby, např. poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství, podpora v případě soudních sporů i poradenství v oblasti organizace a jiné služby.

Vztah auditu a účetnictví

Vzhledem k tomu, že se tato diplomová práce zabývá zejména externím auditem účetní závěrky, je vhodné vymezit vztah auditu a účetnictví.

Vedení účetnictví je primárně tvořivým procesem, spočívajícím v identifikaci, sběru informací, organizaci, sumarizaci a komunikaci o ekonomických událostech v podniku. Audit je oproti tomu primárně hodnotícím procesem, spočívající ve sběru informací od účetní jednotky a jejich vyhodnocení. Audit by tak měl reflektovat pouze zásadní (významné) ekonomické události, nikoliv všechny a následně z těchto vytvořit závěrečné posouzení [3].

1.2. Historie auditu ve světě

Vzhledem k tomu, že tato práce pojednává především o externím auditu účetní závěrky, bude třeba nejdříve krátce vhlédnout do historie samotného účetnictví, zejména pak do období, kdy už existovala nějaká vzdálená historická obdoba dnešního auditu. Počátky účetnictví sahají až do období 4 500 let př. n. l., kdy sloužilo k zaznamenávání palácových hospodářství. Nejstarší záznamy pochází ze starého Sumeru a Babylónie, kde se zaznamenávaly zejm. vzájemné dluhy na hliněné destičky. Staří Babylóňané byli velmi vyspělou civilizací, v této říši se již mimo barterový obchod používaly vážené kusy stříbra, které byly obdobou dnešních peněz. Předchůdcem faktur v Mezopotámii byly jílové klínky, které provázely jednotlivé zásilky zboží.

O několik tisíciletí později, ve starém Římě byly již používány účetní knihy příjmů, výdajů, zásob, pohledávek a dluhů. Tato forma účetnictví již musela být regulována, a tak Gaius Julius Caesar vytvořil právní normu *codex accepti et expansi* [4].

V tomto období se začínají objevovat i daně, které byly uvaleny zejm. na obilné produkty, víno, pivo i olej [5].

Zřejmě nejvýznamnějším milníkem v historii účetnictví došlo ve 13. a 14. století v Itálii vlivem růstu obchodu, manufaktury a firem. Nejstarší dochovaná forma účetnictví je popsána v 15. století v díle „*Tractatus de computis at scripturis*“, který napsal Luca Pacioli, profesor matematiky na univerzitě v Perugii [6].

V Rakousku-Uhersku, jehož jsme byli součástí se věnovalo problematice účetnictví i jeho kontrole velmi svědomitě. V 18. – 19. století vznikaly také nové úřady, které se problematikou zabývaly, např. Dvorská účetní komora nebo Nejvyšší účetní dvůr. Následně, v nově vzniklém, samostatném československém státu v roce 1918 vznikl Nejvyšší účetní kontrolní úřad [7].

Tím, jak postupně vznikaly složitější záznamy, které již byly nějakým způsobem regulovány a začaly sloužit i vnějšmu okolí, docházelo k formování potřeby vzniku předchůdce profese, které dnes můžeme říkat auditor. Tato potřeba se pochopitelně ještě více prohloubila rozvojem mezinárodního obchodu a vznikem nadnárodních holdingových společností.

Auditing jako takový je poměrně mladou vědní disciplínou, nicméně počátky myšlenky objektivního získávání a vyhodnocování důkazů o ekonomických činnostech se datují již do dávné minulosti. Traduje se, že již ve starém Egyptě měli daňové příjmy ověřovat

dva nezávislí úředníci. Později, krátce před naším letopočtem ve starém Římě vládci určovali tzv. kvestory, kteří měli za úkol kontrolovat tehdejší účetnictví ve všech provinciích. Výsledky své práce kvestoři sdělovali před shromážděním, které jim naslouchalo. Z tohoto období pochází samotný název této disciplíny, odvozený od slova „audire“ – naslouchat. Toto pojetí však lze aplikovat i do současnosti, audit by primárně neměl být pro účetní jednotky jen nepříjemnou kontrolou, ale auditor by měl také svým klientům naslouchat, a i mimo průběh auditu umět poskytnout odbornou radu.

První zmínky o provádění auditu osobou odborně vzdělanou, ale hlavně na společnosti nezávislou pocházejí však z poměrně nedávné doby, a to až z roku 1856. Činnost byla upravena v Evropě poprvé britským Zákonem o společnostech. Dříve, v roce 1844 tento zákon stanovoval, že bilance společností ověřují samotní akcionáři. V tomto období vlivem společenských, ekonomických a průmyslových změn vznikalo hodně společností a jejich vlastníci potřebovali ochranu vloženého kapitálu.

Povinný audit prováděný nezávislou osobou byl uzákoněn až po druhé světové válce v roce 1947, kdy tento nezávislý odborník měl posuzovat, zda závěrky podávají úplný a pravdivý obraz finanční situace podniku [1].

Auditorská praxe v zámoří se vyvíjela obdobně, oficiální počátky má audit v USA až začátkem 20. století. Potřeba auditu vzrůstala vlivem průmyslové revoluce a zvýšení počtu obchodních činností. Potřebu nezávislého auditu bylo možné v USA pozorovat o necelých 20 let dříve, v roce 1929, tedy v době, kdy začínala Velká deprese. Americký trh, oproti našemu neustále okupovanému území se vyvíjel jinak, na vývoj auditu měl významný vliv vznik Komise pro cenné papíry a burzy (SEC). Zajímavostí je, že tato komise, kromě toho, že byla původně pověřena vydáváním účetních standardů, byla také pověřena kontrolou auditorů. V tomto období však bylo problematické, že mnoho auditů nebylo prováděno nezávisle a tehdejší auditoři se příliš spoléhali na informace od vedoucích pracovníků. Některé činnosti nebyly pro auditory povinné, například fyzická kontrola zásob, případně confirmace pohledávek. K významnému milníku v USA došlo v 70. letech v souvislosti s kauzou Equity Funding Corporation z roku 1973. V této společnosti došlo k velkým podvodům, kdy manažeři vytvářeli falešné pojistky a výnosy z provizí uměle nafukovali zisk, čímž uměle navýšili i ceny svých akcií. Ve falešných pojistných smlouvách měli tehdy závratné výnosy ve výši 2 miliard dolarů a tento podvod představoval 67 % jejich celkového obrátu. V důsledku tohoto nutně muselo dojít ke změnám v auditorské profesi, a to směrem k řešení

vnitřních kontrol a definování auditorských postupů pro informační systémy. Byly také zavedeny nové postupy k odhalování podvodů [8].

Ačkoli se auditorská profese v USA zejm. vlivem odlišného politického vývoje formovala dříve a rychleji než v kontinentální Evropě, docházelo zde k největším podvodům s celosvětovým dopadem. Proto se v následující kapitole krátce zmíním o nejvýznamnějších účetních kauzách v historii, neboť to je důvodem, proč je velmi důležitá nejen legislativní úprava auditorské profese, ale také důsledná kontrola kvality práce auditorů.

1.3. Nejvýznamnější účetní skandály v novodobé historii

Enron, 2001

Společnost Enron Corporation byla americkou energetickou společností se sídlem v Houstonu. Tato firma byla hodnocena jako jedna z nejvíce inovativních společností ve Spojených státech a její aktiva činila 10 miliard dolarů. Účetnictví bylo falšováno již během 90. let, jednalo se o podvody spojené s výnosy, jejichž velká část byla realizována obchodováním se stovkami účelově vzniklých společností. Derivátové obchody s energií byly ihned účtovány jako výnos, ačkoli by tento obchod mohl skončit ztrátou. Cílem těchto podvodů s výnosy bylo mj. navyšování ceny akcií. Na toto pochybení se však přišlo až koncem roku 2001, v lednu roku 2002 společnost oznámila bankrot, všichni zaměstnanci byli propuštěni a hodnota akcií, do kterých investovaly tisíce lidí poklesla na téměř nulovou hodnotu, kdy členové nejvyššího vedení a jejich rodinní příslušníci své akcie prodali [1].

Auditorem Enron Corporation byla firma Arthur Andersen, jedna ze společností tzv. Velké pětky. Vzhledem k tomu, že velkou část houstonské pobočky této firmy tvořily zisky plynoucí právě ze spolupráce s touto firmou, auditorská společnost v návaznosti na upozornění Enronu na začínající vyšetřování Komise pro cenné papíry nařídila likvidaci všech materiálů spojených s krytím finančních machinací v Enronu. Smazali veškeré e-maily, počítačovou dokumentaci a skartovačky běžely prakticky nepřetržitě. Již v počátcích skandálu této auditorské společnosti od firmy odešli významní klienti, jako např. Delta Airlines, Freddie Mac, Merck a jiné. Manažeři firmy Arthur Andersen byli v roce 2002 obžalováni z obstrukce spravedlnosti. Následně byly zjištěny i další chybné audity prováděny Andersenem. Poškozené jméno a více než 100 žalob způsobilo zánik jedné z nejvýznamnějších auditorských společností [9].

WorldCom Inc., 2002

Tato společnost sice dosud funguje dnes pod názvem MCI Inc., dříve patřila k jednomu z největších poskytovatelů telekomunikačních služeb na americkém trhu. Na přelomu tisíciletí společnost používala různé podvodné metody, které měly zakrýt klesající zisky a uměle udržovat cenu akcií vysoko, neboť členové managementu měli na tyto cenné papíry předkupní práva. Náklady neúčtovala jako náklady, ale jako kapitálové investice. S časovým rozlišením pak manipulovala tak, aby se v následujícím období zvýšily zisky [1]. Navíc, telekomunikační firma také uměle nafukovala své rezervy, aby splnila prognózy zisku a splnila tak očekávání Wall Street [10]. Samozřejmě toto konání neodpovídalo věrnému a poctivému zobrazení.

Auditorem společnosti byla tehdy ještě fungující společnost Arthur Andersen, která tvrdí, že o těchto podvodných praktikách nevěděla. WorldCom Inc. následně tuto společnost nahradila jiným velkým hráčem, společností KPMG. Podvod odhalili interní auditoři, kteří na jeho odhalení pracovali v utajení. Vyšetřování Komise pro cenné papíry prokázalo, že aktiva telekomunikační společnosti byla navýšena přibližně o 11 mld. USD. Pomyslným posledním hřebíčkem do rakve firmě Arthur Andersen bylo, že se následně musela vypořádat s investory. CEO společnosti WorldCom Inc. byl odsouzen k 25 létům odnětí svobody [1].

Lehman Brothers, 2008

Firma Lehman Brothers patřila v americkém bankovním sektoru k nejvýznamnějším hráčům. Podnikala zejm. v oblasti investičního bankovníctví, obchodovala s cennými papíry. Na začátku nového tisíciletí však na hypotéky dosahovaly všechny domácnosti, společnost Lehman Brothers poskytovala hypotéky téměř každému, ačkoliv bylo jasné, že tyto domácnosti nebudou schopny své závazky splatit. Tyto hypotéky následně odprodávala dále jako cenné papíry. Lidé přestali tyto závazky splácet a bankám zůstávaly nadhodnocené nemovitosti zabavené v exekuci domácnostem, půjčky se staly neprodejnými. Banka najednou měla tyto neprodejné cenné papíry v hodnotě 600 mld. USD, přičemž vlastní kapitál představoval pouhých 30 mld. USD. Vedení banky falšovalo účetní záznamy a skrývalo výši dluhů. Sami členové vedení firmy tyto falešné a zavádějící informace o finančním stavu banky posvětili. Transakce však umožňovaly přesouvat peníze v účetních knihách zcela legálně, proto nejvyšším představitelům banky nehrozí trest odnětí svobody. Později se samozřejmě problémy i přes snahu vedení o jejich utajení provalily. Akcie banky poklesly o téměř 80 %. Firma byla nucena vyhlásit bankrot a následně požádat o ochranu před věřiteli.

Auditorem společnosti byla jedna z nejvýznamnějších firem na trhu auditorských služeb, společnost Ernst & Young. A tak jeden z největších hráčů z Velké čtyřky čelí žalobě, kdy má státu New York zaplatit 10 milionů dolarů, dalších 99 milionů dolarů má splatit na vypořádání soudního sporu s investorem. Generální prokurátor státu New York tvrdí, že auditoři, kteří vydávají názory, které jsou nespolehlivé nebo umožní krytí významných informací svým klientům, škodí investorům, veřejnosti, ekonomice i celé zemi. Banka tehdy zaplatila společnosti za potvrzení věrného a poctivého obrazu účetní závěrky firmě Ernst & Young 150 milionů dolarů. Auditorská společnost však popírá jakoukoli vinu, neboť bankovní sektor je vysoce volatilním a rizikovým průmyslem a bankrot nebyl způsoben účetními problémy, navíc účetní manévr s názvem Repo 105, při které si firma zajistila v rozvaze obraz zdánlivě finančně zdravé firmy, byl legální. [11].

Americký hypoteční trh však byl propojen s finančními trhy na celém světě. Na celém světě to tak otřásl jako s burzovními trhy, tak s dalšími bankami, ceny nemovitostí se zřítily dolů. Krize zasáhla i ostatní trhy, výrazně vzrostla nezaměstnanost. Problematické mj. je, že centrální banka vytiskla stovky miliard dolarů na pokrytí ztrát. Toto řešení však může z dlouhodobého hlediska vyvolat další problémy. Krach této banky je označován za nejvýznamnější v amerických dějinách, který způsobil globálně největší ekonomickou krizi od 30. let 20. století [1].

Olympus, 2011

Japonská společnost, která se zabývá zejm. výrobou fotoaparátů a zdravotnické techniky se ve svém účetnictví dopustila miliardových podvodů. Tento významný výrobce nakoupil od roku 2006 firmy, které se zabývaly výrobou potravinových obalů, kosmetikou a recyklací odpadů. Tři čtvrtiny hodnoty těchto aktiv do 3 let účetně odepsala. Platby za tyto podniky probíhaly na účty na Kajmanských ostrovech. Společnost kryla miliardové ztráty pochybnými fúzemi a akvizicemi, údajně proto, aby nebylo poškozeno dobré jméno podniku. Na podvodné jednání však upozornil britský CEO firmy, Michael Woodford, který pro společnost pracoval 30 let. Coby manažer se rozhodl prověřit čtyři akvizice z posledních let a požadoval také zevrubný audit, který by byl proveden nezávislým zahraničním auditorem, neboť kontrola japonskou auditorskou firmou neprokázala žádné podvodné jednání [12]. Předseda představenstva, Cujoši Kikukawa na to následně reagoval tak, že britského zaměstnance ze společnosti vyhodil s tím, že nerozumí japonské podnikové kultuře. Woodford však tyto nekalé praktiky zveřejnil, a to od poskytnutí materiálů médiím, až po FBI a Scotland Yard.

Tyto podivné účetní praktiky Olympusu procházely téměř 20 let, a to i v období, kdy audit účetní závěrky prováděly velké firmy jako je KPMG AZSA a Ernst & Young ShinNihon. Auditorské firmy, ač tyto podvody neodhalily, byly právníky zbaveny odpovědnosti, která pak byla přisouzena interním auditorům [1].

Key Investments, 2012

Tento účetní skandál je z globálního hlediska méně významný, ale byl úzce spjatý s tuzemskou politikou, neboť se dotýkala ministrů, expremiéra i bývalého prezidenta České republiky. Jednalo se o dnes již neexistující brokerskou společnost, která uzavírala lukrativní smlouvy s řadou významných klientů, např. ČEZ. Tito klienti svěřovali společnosti Key Investments často i stovky milionů korun s tím, že je společnost měla zhodnotit. Ze začátku jim nabízela vysoké zhodnocení, následně došlo k finančním problémům ve společnosti a vyšlo najevo, že dluhopisy, které brokerská firma nakoupila svým klientům, mají téměř nulovou hodnotu. Například firma E Side Property, do kterých směřovala významná část investic, měla nadhodnocená aktiva zhruba o miliardu korun. Jednalo se o nadhodnocení pořizovací ceny stadionu, výše kapitálu i rezerv, stejně jako byly nesprávně vykazovány pohledávky a závazky [13]. Auditem společnosti byla firma Auditing – Dykast s. r. o. (mj. prováděla i audit firmy KEY INVESTMENTS a. s.), která byla po provedení důkladné kontroly kvality Dozorčí komisí roku 2013 vyškrtuta ze seznamu auditorů. Další auditorská firma spojená s firmou E Side Property, společnost BENE FACTUM a. s. je i po provedených kontrolách dodnes aktivním auditorem [14].

Subjekty, jejichž dluhopisy brokeři nakupovali, byli úzce majetkově i personálně propojené s firmou Key Investments. Do této kauzy jsou zapleteni Václav Klaus a expremiér Stanislav Gross, který investoval do akcií Moravia Energo a následně je prodal společnosti Arca Capital za více než pětinasobek pořizovací ceny. Brokerská společnost v roce 2012 bankrotuje. Poškozeno je 45 klientů a výsledná škoda činí bezmála 900 milionů korun, přičemž o nejvíce prostředků přišly tři pražské radnice. Nejvyšší představitelé společnosti dostali tresty odnětí svobody v rozmezí 3-5 let [13].

Závěrem lze říci, že auditorská práce i její kvalita je ve veřejném zájmu, neboť jak jsme mohli na uvedených příkladech vidět, často přijdou investoři o nemalé finanční prostředky, někdy jsou do podvodů zapojeni nejvyšší političtí představitelé a někdy takový podvod může způsobit hospodářskou krizi napříč kontinenty, která se může odrazit téměř do všech odvětví, a může tak dojít i k celkovému poklesu životní úrovně obyvatelstva.

1.4. Historie auditu v České republice

Vzhledem k odlišnému politickému vývoji, než jaký probíhal v západních zemích, v České republice došlo k formování auditorské profese výrazně později, až po roce 1989. Je třeba říci, že dříve se povinnost ověření účetních závěrek týkala společných podniků se zahraniční účastí. První profesní organizací byla Unie účetních ČSFR, která vznikla v roce 1990. Jejím cílem bylo vytvářet vhodné podmínky pro prosazování oborových profesních zájmů, moderních metod a postupů. Tato organizace působila do roku 1991, v lednu byla MVČR zaregistrována změna stanov a název byl změněn na Unii auditorů ČR. V souvislosti s rychlým procesem privatizace a rozvojem soukromého podnikání došlo k významnému nárůstu poptávky po auditorských službách. Rada unie následně položila základy pozdějších odborných výborů Komory auditorů České republiky. V roce 1992 byl v nově vydávaném časopise Auditor zveřejněn první návrh zákona ČNR o auditorech. Problémem při tomto formování byl spor, zda vytvořit jediný federální či dva národní zákony, neboť Slováci chtěli mít svůj zákon. To zajistilo rychlejší začlenění KA ČR do mezinárodních institucí, jako je např. IFAC (Mezinárodní federace účetních), ACCA (Asociace certifikovaných účetních) a FEE (Federace evropských účetních). Unie auditorů ukončila svou činnost po založení Komory auditorů v r. 1993. Po založení profesní komory bylo třeba zajistit plnění úkolů daných zákonem, zejm. zavedení směrnic, převzetí agendy vzdělávání a zkoušek, rozpočet, umístění sídla, vybudování systému dozoru nad výkonem činnosti, disciplinární řízení a jiné.

V roce 2002, v souvislosti s blížícím se vstupem České republiky do Evropské Unie, na svém zasedání rozhodla Rada o zřízení Výboru pro mezinárodní účetní standardy a také rozhodla o následné spolupráci s IASB. Následně, v roce 2003 Komora zajistila překlad Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a Mezinárodních účetních standardů (IAS). Koncem roku 2006 vyšel v platnost nový Etický kodex. V dubnu roku 2009 se zřizuje nový orgán veřejného dohledu nad auditorskou činností s názvem Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen RVDA). Dosavadní Rada Komory auditorů ČR mění svůj název na Výkonný výbor Komory auditorů ČR, v jehož čele je prezident Komory.

Auditorská profese se i dnes značně vyvíjí, v 90. letech představovalo 75 % příjmů externích auditorů především provádění statutárních, tj. povinných auditů a zbylých 25 % poradenská činnost, dnes je tomu naopak. Tím vlastně dochází zejména ze strany klientů ke zvýšení požadavků na auditory tak, aby rozuměli nejen účetnictví a daňovým soustavám, ale také znalost tržních mechanismů, umění odborně posoudit finanční zdraví firmy a řadu dalších

odborných dovedností. Proto také Komora vyžaduje po zapsaných auditorech tzv. Kontinuální profesní vzdělávání (KPV), kdy jsou dnes auditoři povinni se vzdělávat v minimálním rozsahu 40 hodin ročně (toto schválila Rada komory již v září roku 1997). V této profesi tedy studium zdaleka nekončí uděleným titulem po státních závěrečných zkouškách, ale spíše jím teprve začíná.

Nabízí se také otázka prosazení se auditora na trhu těchto služeb, neboť klienti již nechtějí jen ověření svých výkazů, ale také nějakou „přidanou hodnotu“ [15].

1.5. Regulace auditu v České republice

Jak již bylo řečeno výše, v souvislosti s historickými účetními skandály je velmi důležitá určitá regulace této profese, neboť jde o činnost velmi odbornou, vyžadující nejen teoretické znalosti, ale také bohaté zkušenosti z praxe. Činnost auditora také vyžaduje neustálé průběžné vzdělávání, a to nejen protože to ukládají předpisy KA ČR, ale také je to velmi důležité i pro získávání zakázek a dosažení úspěchu před konkurencí. Ještě více to pak platí u malých auditorských praxí, zejm. auditorů - OSVČ.

Výsledky práce auditora neslouží pouze klientovi, ale také široké veřejnosti, např. bankám, věřitelům a jiným institucím, kteří na zprávy auditorů spoléhají. Regulace činnosti auditorů je tedy ve veřejném zájmu.

Už dříve se auditoři, resp. jejich předchůdci, v ČR, „ověřovatelé“ sdružovali do profesních organizací stejně jako lékaři, daňoví poradci a jiná tzv. svobodná povolání. V současné době je členství v Komoře auditorů podmínkou výkonu tohoto povolání. Na to se váže řada povinností, například neustále se vzdělávat, dodržovat Etický kodex i mezinárodní auditorské standardy ISA a národní legislativní úpravu, zejm. pak Zákon o auditorech (Česká republika je pak povinna do tohoto zákona implementovat evropské směrnice). Další povinností je také dodržování předepsané metodiky a také povinností pravidelně přispívat formou fixního a pohyblivého příspěvku na činnost Komory, stejně jako je tomu i u jiných obdobných organizací [1].

Regulaci auditorských služeb lze posoudit z řady možných pohledů. Z pohledu České republiky probíhá na více úrovních, a to mezinárodní, evropská a v neposlední řadě národní regulace. Dalším možným pohledem je z pohledu předmětu ověřování, kdy se stanovují jasná pravidla pro tuto činnost [16].

Dalším způsobem regulace v tuzemsku dochází, je také regulace vstupu do profese auditora. Vzhledem k tomu, že se jedná o vysoce odbornou a odpovědnou činnost, podmínky vstupu do profese se neustále zpříšňují. Dříve, v 90. letech stačila k přijetí oprávnění vykonat pouze jedinou zkoušku, dnes je k získání dekretu nutno vykonat celkem 12 dílčích zkoušek. Neopomenutelným problémem získání auditorského oprávnění je mj. neustále se zvyšující finanční náročnost, která toto povolání činí pro řadu talentovaných studentů téměř nedosažitelným, ačkoli řada zaměstnavatelů na trhu auditorských služeb dnes nabízí financování vzdělávání v rámci zaměstnaneckých benefitů.

Problematické je také regulovat vztah mezi auditovaným subjektem, účetními a auditorem, a to zejm. problémy spojené s dodržováním Etického kodexu. V důsledku toho často nemusí být auditorská služba poskytována v takové kvalitě, v jaké ho zejm. externí okolí auditované účetní jednotky může požadovat.

a) Etický kodex pro auditory a účetní znalce

Statutární auditor se velmi často může dostat do konfliktu zájmů, který může narušit objektivitu, věrnost a pravdivost jím poskytovaných informací. Ohrožení nezávislosti tak může plynout z možnosti finančního prospěchu auditora, podmíněné honoráře, obava ze ztráty zakázky i prostého „přátelského“ vztahu s klientem. Dalším možným důvodem porušování Kodexu může být např. fakt, že účetní velmi často vyžadují služby, které by auditor správně neměl poskytovat. Například daňové poradenství, sestavení cash flow a jiné. Statutární auditor pak kontroluje de facto vlastní práci. Hrozbou protekčního vztahu se rozumí ohrožení nezávislosti např. obchodováním s akciemi klienta. Kodex dále definuje hrozbu spřízněnosti, tj. pokud např. blízký rodinný příslušník auditora zastává významnou funkci u auditované účetní jednotky. Auditorská profese je také riziková, neboť může dojít k nátlaku a vydírání při výkonu činnosti, zejm. pokud auditora ohrožuje ztráta klientské zakázky nebo soudní spor. Etický kodex je členěn do 4 sekcí, přičemž první dvě se týkají auditorů, třetí účetních znalců.

Sekce 110 pojednává o principu integrity, tedy závazek být poctivý a čestný ve všech profesních a odborných jednání za předpokladu nestranného zacházení a pravdomluvnosti.

Objektivita, definovaná v sekci 120 ukládá povinnost neopustit svůj profesionální a odborný úsudek z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo ovlivňování dalšími osobami.

Princip odborné způsobilosti a řádné péče vyžaduje od auditorů, aby si udržovali odborné znalosti a dovednosti na požadované úrovni a rozumný úsudek.

Etický kodex dále určuje v sekci 140 důvěrný charakter informací. Auditor by při svém počínání měl jednat tak, aby neprozradil (i neúmyslně) informace zejm. k blízkým obchodním společníkům, nevyužíval důvěrné informace při poskytování odborných služeb k osobní výhodě a pro potřeby třetích stran.

Profesionální jednání v sekci 150 od auditora vyžaduje zejm. dodržování všech příslušných zákonů a ostatních předpisů. Jednání auditora by dále nemělo při marketingových aktivitách ohroženo dobré jméno profese, tj. např. posměšným komentováním práce druhých.

Sekce 200 Etického kodexu popisuje základní hrozby a zabezpečovací prvky. Zabezpečovacími prvky se rozumí zejm. konzultace s nezávislou třetí stranou, projednávání etických záležitostí a jiné.

Při získávání zakázek (sekce 210) se auditor musí ujistit, zda přijetí klienta nevytvoří hrozbu ve vazbě na dodržování základních principů, musí zhodnotit závažnost hrozeb (pokud jsou příliš vysoké, musí zakázku odmítnout). Zároveň musí poskytovat pouze takové služby, ke kterým je způsobilý.

Auditor při poskytování služeb může čelit konfliktu zájmů (Sekce 220), nesmí však připustit konflikt zájmů, který by zpochybnil jeho profesní či odborný úsudek.

Pokus se auditor při poskytování profesionálních služeb dozví nebo získá podezření na porušení právních předpisů (např. podvodů, korupce, praní špinavých peněz, ohrožení zdraví a bezpečnosti), musí tomu přizpůsobit své jednání. Vzhledem k tomu, že charakteristickým znakem této profese je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu, auditor je povinen při auditu účetní závěrky porozumět podstatě záležitosti, tuto pak následně prodiskutovat a nadále se jí zabývat, tj. doporučit vedení společnosti, aby napravilo, opravilo nebo zmírnilo důsledky porušení předpisů, případně i sdělit danou záležitost příslušnému orgánu, pokud to předpisy vyžadují nebo je to považováno za nutné ve veřejném zájmu (korupce, ohrožení zdraví a bezpečnosti).

Sekce 240 pojednává o honorářích a způsobech odměňování, které by měly být opodstatněné.

Propagace odborných služeb (sekce 250) by neměla znevažovat profesi, tedy neměla by být lživá či posměšně komentovat práci druhých.

Klient může auditorovi nabízet dary a jiné formy pohostinnosti (240), tato nabídka však může vést k vlastní zainteresovanosti až po vydírání zveřejněním. Proto by auditor měl zvážit hrozby a eliminovat či snížit je na přijatelnou úroveň. Auditor dále nesmí převzít správu

klientových aktiv, pokud mu to nepovolí zákon (270). V sekci 280 jsou definovány zabezpečovací prvky pro zachování objektivitu při poskytování služeb.

Další sekce blíže rozvádí koncepční rámcový přístup ve vztahu k nezávislosti, dokumentaci, dobu trvání zakázky. Přibližuje také více riziko ohrožení nezávislosti vlastnictvím finančních podílů ve společnosti, půjčkami, obchodními, příbuzenskými a zaměstnaneckými vztahy a dlouhodobými vazbami s klientem. Zabývá se také poskytováním služeb nemajících charakter ověřování, např. administrativními, daňovými, oceňovacími, právními a jinými [17].

b) Legislativní úprava směrnicemi ES

Nejdůležitější směrnicí v této oblasti je Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. 5. 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349 EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS. Tato směrnice definuje schvalování statutárních auditorů, definuje pojmy jako je dobrá pověst, definuje nutné vzdělání k vykonávání této profese, nutnost skládat zkoušky (i podmínky k osvobození), průběžné vzdělávání, podmínky registrace i takové základní předpoklady, jako je nezávislost a nestrannost, důvěrnost, odpovědnost, nezávislost a jiné. Tato směrnice dále upravuje povinné audity konsolidovaných závěrek, systémy zajištění kvality, veřejný dohled nad auditem, výbory pro audit pro subjekty veřejného zájmu v členských státech. Tato byla následně novelizována Směrnicí Evropského Parlamentu a Rady 2008/30/ES. Změny se týkaly pravomocí svěřených Komisi. Tato směrnice byla naposledy novelizována 16. dubna 2014 Směrnicí Evropského Parlamentu a Rady 2014/56/EU, ve které jsou doplněny některé články a odstavce, zejm. o uznávání auditorských společností, profesní etika a skepticismus, příprava na povinný audit a posuzování rizika ohrožení nezávislosti. Nové články také definují vnitřní organizaci statutárních auditorů, rozsah povinného auditu a jiné.

Další důležitou směrnicí je Směrnice Rady 2014/102/EU, o úpravě směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Tato směrnice udává členským státům pravomoci v rozhodování o zavedení zvláštního režimu pro mikropodniky, dále definuje základní pravidla pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek. Definuje dále hranice pro kategorizace podniků a konsolidačních skupin, základní pravidla pro obsah, prezentování a zveřejňování výkazů. Tato směrnice dále definuje obsah zprávy auditora, zpráv týkajících se plateb vládám a jiné [18].

c) Zákon o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb. implementuje požadavky předpisů Evropské unie a upravuje výkon auditorské činnosti, vymezuje působnost Komory auditorů České republiky, Rady pro veřejný dohled nad auditem. První část zákona řeší základní pojmy, výkon činnosti, vydání auditorského oprávnění a vymezuje nutné podmínky pro získání oprávnění k výkonu auditorské činnosti. Oprávnění může získat absolvent akreditovaného magisterského či bakalářského programu či jeho rovnocenného ekvivalentu, získaného v zahraničí a absolvoval odbornou praxi po dobu alespoň 3 let. Zároveň žadatel nesmí mít nedoplatky u orgánů Finanční správy a Celní správy České republiky, musí být plně svéprávný a bezúhonný, složit auditorskou zkoušku a složit slib auditora. Paragrafy 6 a 7 řeší případy, kdy bude výkon auditorské činnosti pozastaven či zakázán.

Auditorská zkouška, řešená v § 8 ZoA definuje požadované znalosti, Komora zároveň dle tohoto zákona požaduje splnění všech zkoušek do 5 let od konání první zkoušky. V případech, kdy uchazeč složil státní závěrečnou zkoušku v jedné nebo více oblastech, může být od této dílčí části auditorské zkoušky osvobozen. Dle zákona se statutární auditor musí účastnit průběžného vzdělávání v rozsahu nejvýše 60 hodin ročně (dle předpisu KA ČR v současnosti 40 hodin).

Další část řeší auditory z jiných členských států či třetích zemí a podmínky vydávání auditorského oprávnění těmto zahraničním auditorům, tito dle zákona konají rozdílovou zkoušku. Komora dle zákona vede rejstřík, ve kterém jsou vedeny tyto osoby: statutární auditoři, auditorské společnosti, osoby příležitostně vykonávající auditorskou činnost a asistenty. Etický kodex vydává Komora jako svůj vnitřní předpis a auditoři jsou dle zákona povinni se tímto řídit. Zákon dále rozpracovává, komu dle Etického kodexu smí či nesmí provádět povinný audit. Dále zákon řeší zabezpečení a uspořádání výkonu činnosti, zamezení střetu zájmů, uchovávání dokumentů (nejméně 10 let), povinnost mlčenlivosti a odměny.

Od § 17 jsou v následujících ustanoveních upraveny povinnosti spojené s auditem účetní závěrky, je zde upravena smlouva, zpráva, vedení spisu, práva a povinnosti auditora, pojištění odpovědnosti za škodu. Systémy zajištění kvality se rozumí provádění kontrol kvality práce auditorů pověřenými osobami dle zákona. V případě, že auditor poruší povinnosti stanovené zákonem, § 25 řeší kárná a jiná opatření. V Hlavě V. je ustanovení týkající se Komory auditorů, její funkce a orgány. Následující paragrafy řeší činnost Rady pro veřejný dohled nad auditem, její rozpočet a orgány, spolupráci s příslušnými orgány jiných členských států.

Následují ustanovení o auditu subjektů veřejného zájmu či subjektů s majetkovou účastí státu, registrace auditorů ze třetích zemí, přestupky fyzických a právnických osob vykonávající auditorskou činnost, Komory a subjektů veřejného zájmu [19].

d) Mezinárodní auditorské standardy ISA

Mezinárodní auditorské standardy jsou jedním ze stěžejních pramenů vztahujících se k auditu účetních závěrek prováděných nezávislým auditorem. Vydává je Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), které jsou výborem ustaveným Mezinárodní federací účetních – IFAC. Aplikace standardů je povinná již od roku 2004 [16]. Standardy jsou přeloženy do všech jazyků Společenství a jsou zveřejněny v Úředním věstníku Evropské unie. Členské státy mohou tyto standardy doplnit o další požadavky a ve výjimečných případech lze vyloučit použití jejich části, vyplývá-li to z požadavků týkajících se rozsahu povinného auditu [1].

ISA v základním pojetí identifikuje smysl a účel tzv. „ověřovací zakázky“ tak, že auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry externích uživatelů výkazů. Zároveň také auditor poskytuje ujištění o účinnosti vnitřní kontroly. ISA dále definují, jakou ověřovací zakázku může auditor přijmout. Určují pojmy jako třístranný vztah, vhodný předmět zakázky, vhodná kritéria a vhodné důkazy (při preferenci originálních dokumentů získaných z nezávislých zdrojů vně subjektu) [16].

ISA 210 až 265 se zabývají sjednáváním podmínek zakázek, řízení kvality auditu, potřebné dokumentace, postupy při ověřování podvodů, nutností přihlížet k právním předpisům, předáváním informací pověřeným osobám. ISA 300-330 se zabývají plánováním auditu, identifikací rizik, stanovení hladiny významnosti a jak by auditor měl na identifikovaná rizika reagovat. ISA 402-450 jsou pravidly pro vyhodnocení zjištěných nesprávností. ISA 500-580 jsou obsáhlejší a určují pravidla pro získávání důkazních materiálů (popř. písemných prohlášení), analytické postupy, výběr vzorků, ověřování událostí po datu účetní závěrky, ověřování dodržení principu going concern Standardy také určují základní strukturu zprávy o ověření (zprávy auditora). ISA 600-620 určují jednak specifické postupy po auditu účetních závěrek skupiny (konsolidovaných účetních závěrek) a také jakým způsobem auditor může využít výstupy práce interních auditorů či jiných, externích odborníků. ISA 700-720 se pak zabývají samotnými výstupy práce auditora, tj. výrokem, popř. jeho modifikací, povinnosti auditora týkající se ostatních informací a jiné. Standardy skupiny ISA 880 se již týkají zvláštních aspektů ověřování.

Dalšími standardy, upravujícími auditorskou činnost jsou pak tzv. Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE), a to pro účely proverek historických účetních informací (ISRE 2400) a mezitímních účetních informací (ISRE 2410).

Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) se pak zabývají ověřovacími zakázkami, které nejsou přímo auditem ani proverkou historických finančních informací. Jsou číslovány 3000-3420.

Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) pak blíže určují dohodnuté postupy a zakázky spočívající v sestavení finančních informací.

Při auditu finančních nástrojů se pak využijí speciální standardy IAPN – Mezinárodní auditní praktické materiály.

e) Aplikační doložky KA ČR

Komora auditorů vydává k některým mezinárodním auditorským standardům (ISA) vlastní aplikační doložky, které dále poskytují upřesnění aplikace těchto standardů. Národní aplikační doložky pak řeší případy, kdy není možné aplikovat všechny požadavky daného standardu, tedy výjimky a také pokud česká legislativa stanovuje požadavky nad rámec daného standardu, poskytuje doplnění standardu tak, aby vyhovoval podmínkám zakotveným v české právní úpravě.

Nejnovější aplikační doložku dodala Komora ke standardu ISA 700 – Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora. Standard byl doplněn z důvodu specifických požadavků české legislativy. Doložka upřesňuje, jaké informace musí být uvedeny v úvodu zprávy auditora, dále určuje povinnost auditora informovat o hlavních záležitostech auditu u subjektů veřejného zájmu a specifika, které musí být ve zprávě vydávané těmto subjektům, uvedena. Při provádění auditů účetních závěrek, končících v prosinci 2016 a následujících se tedy zásadním způsobem změnila struktura a požadavky na zprávu auditora, aplikační doložka obsahuje mj. vzorové zprávy pro typy společností.

Dalším standardem, ke kterému Komora auditorů vydala aplikační doložku, je ISA 710 – Srovnávací informace. Aplikační doložka blíže definuje, za jakých podmínek je auditor povinen vydat výrok s výhradou, případně záporný výrok a také možnosti úpravy srovnávacích údajů za účelem odstranění chyb z minulých účetních závěrek pro účetní jednotky.

Aplikační doložka ke standardu ISA 720, týkajícího se ostatních informací upřesňuje znění standardu o požadavky českých předpisů. Definuje, jak má auditor postupovat v situacích, kdy např. účetní jednotka včas před smluveným termínem zprávy auditora nepředá výroční zprávu. Pokud výroční zprávu obdrží, pak standard určí postupy, kterými se auditor má řídit v případě zjištění materiálních nesprávností, tedy pokud ostatní informace neobsahují náležitosti vyžadované právními předpisy. Doložka také obsahuje příklady zpráv auditora, obsahující ustanovení o ostatních informacích [20].

f) Regulační orgán RVDA

Rada pro veřejný dohled nad auditem byla zřízena výrazně později po vzniku auditorské profese v České republice, až v roce 2009. Tato samosprávná profesní organizace byla zřízena za účelem správy auditorské profese, včetně dohledu nad činnostmi Komory auditorů České republiky. Rada při svém výkonu dbá zejm. na ochranu veřejného zájmu. Vykonává tak veřejný dohled nad kontrolou dodržování etického kodexu, auditorských standardů, zákona o auditorech i vnitřních předpisů Komory. Vykonává také dohled nad organizací, řízením a prováděním kontrol kvality (včetně uplatňování kárných opatření Komorou) a také nad systémem průběžného vzdělávání statutárních auditorů.

Výkonným orgánem Rady je Prezidium, statutárním orgánem je její prezident. Dalším orgánem Rady je Disciplinární výbor, který má působnost zejm. v provádění šetření a řízení o sankcích dle Hlavy IX. zákona a Kontrolní výbor, který předkládá návrhy plánů kontroly kvality. Tyto výbory vzájemně spolupracují. Členy a jejich odměny určuje Prezidium, které je také jediným orgánem, ke kterému se dá proti rozhodnutím těchto výborů odvolat. Rada pro veřejný dohled nad auditem dále zřídila poradní komise, v jejichž čele vždy stojí předseda, jmenovaný Prezidiem. Jedná se o tyto poradní komise: Komise pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu, Komise pro kontrolu kvality a disciplinární řízení, Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky a Komise kontroly hospodaření [21].

1.6. Problematika vstupu do profese auditora v české republice

Fyzické osobě, která má zájem vykonávat profesi statutárního auditora, vydá Komora oprávnění k výkonu činnosti na základě řady podmínek, které musí splnit. Základními předpoklady pro zápis do rejstříku asistentů auditora je plná svéprávnost a bezúhonnost a ukončené minimálně takové vzdělání, které je potřebné pro přijetí na vysokou školu. Při žádosti o výkon odborné praxe tak žadatel musí zaslat na Komoru auditorů České republiky tyto dokumenty: čestné prohlášení o svéprávnosti, výpis z trestního rejstříku, doklad

o zaplacení příspěvku na činnost (v současné době 2900 Kč), originál nebo úředně ověřená kopie dokladu o dosaženém vzdělání včetně dodatku a dále fotokopie pracovní smlouvy. Při žádosti dále vyplní dotazník pro odbornou praxi asistenta auditora, který obsahuje informace o zaměstnavateli, tj. statutárním auditorovi, který za výkon praxe zodpovídá. Zároveň také může přiložit i písemnou žádost o vykonání auditorské zkoušky, nebo se zapsat do zkouškového systému později. Jsou-li splněny všechny podmínky, Komora následně do jednoho měsíce od doručení žadatele zapíše do rejstříku asistentů.

Asistent auditora následně vykonává u statutárního auditora po dobu minimálně tří let od zápisu do rejstříku odbornou praxi v rozsahu minimálně 35 hodin týdně. Během tohoto období je povinen jednou ročně podávat zprávu o vykonávaných činnostech na jednotlivých zakázkách a také platit roční příspěvek na činnost ve výši 2900 Kč. Pro získání oprávnění je následně povinen nejen získat vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu, ale také vykonat auditorskou zkoušku. Auditorská zkouška má 12 dílčích částí, které ověřují odborné znalosti v oblastech finančního a manažerského účetnictví, makroekonomie a mikroekonomie, zdanění, informačních technologií, statistiky a pochopitelně i auditingu. U některých zkoušek lze Komoru auditorů požádat o osvobození od dílčí části zkoušky v případech, že tuto zkoušku již splnil u institucí uznávaných Komorou, a to: Asociace certifikovaných účetních (ACCA), Komora daňových poradců (KDP), Institut certifikovaných účetních – Svaz účetních (ICU-SÚ), případně složil státní závěrečné zkoušky na Vysoké škole ekonomické v Praze. Pro vykonání auditorské zkoušky je stanoven časový limit 5 let od vykonání první dílčí části zkoušky, přičemž každou dílčí zkoušku lze bez ohledu na pětiletou lhůtu opakovat pouze dvakrát. Zkušební komisaře jmenuje Rada pro veřejný dohled nad auditem, komisaři jsou zpravidla pedagogové působící na Vysoké škole ekonomické v Praze a odborníci z praxe. Po vykonání odborné praxe a splnění všech dílčích částí zkoušky následně asistent složí slib auditora (nemá-li evidovány nedoplatky u Finanční či Celní správy) a získá od Komory oprávnění k výkonu činnosti.

Zapsaný auditor je pak vázán právními předpisy, Etickým kodexem, standardy ISA a vnitřními předpisy KA ČR. Auditor je dále povinen dle zákona vést ke všem svým zakázkám dokumentaci (spis) a tuto následně uchovávat nejméně po dobu 10 let.

Kromě toho Komora vyžaduje z důvodu udržování vysoké odbornosti statutárních auditorů také tzv. kontinuální profesní vzdělávání (KPV), tedy účast na školeních pořádaných Komorou nebo odbornými institucemi schválenými výkonným výborem v rozsahu minimálně 40 hodin ročně. Zároveň stanoví i povinná vzdělávací témata, v současnosti se tato témata

týkají novel Zákona o auditorech v důsledku implementace směrnic a novel Mezinárodních standardů pro audit účinné pro audity účetních závěrek sestavených po 15. 12. 2016 [22, 23].

Oprávnění k výkonu činnosti může zaniknout, pokud přestal splňovat některý ze základních požadavků (např. trestní bezúhonnost), byl mu pravomocně uložen zákaz výkonu činnosti, je v prodlení se zaplacením příspěvku na činnost Komory déle než 1 rok [19]. Oprávnění však může auditor pozbyt i v případě zjištění závažných nedostatků při kontrole kvality v kárném řízení, závažným pochybením úmyslným nebo z nedbalosti a jiné.

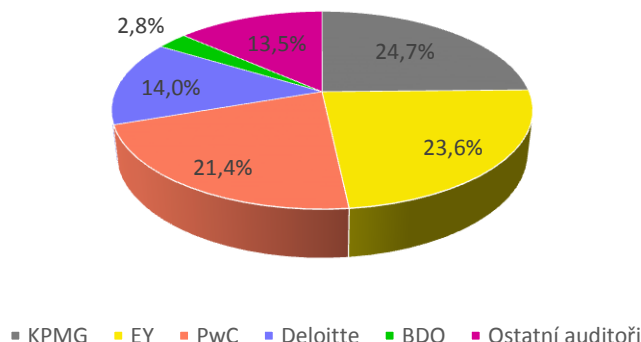
1.7. Analýza trhu auditorských služeb v české republice

Obecné charakteristiky trhu auditorských služeb v České republice

Pro trh auditorských služeb nejen v České republice, ale i ve světě je typická oligopolní struktura. Přibližně 85 % auditorských služeb pro subjekty veřejného zájmu poskytují společnosti tvořící tzv. Velkou čtyřku. V případě standardních auditorských zakázek podíl Velké čtyřky činí 65-67 %. V České republice tak největší podíl na trhu připadá společnostem PricewaterhouseCoopers (PwC), KPMG, Deloitte a Ernst&Young. Dalších 18-20 % drží cca 20 větších společností, například BDO CA s. r. o., Mazars Audit s. r. o. a další. Trh auditorských služeb je tak vysoce koncentrován. Je to dáno především tím, že jsou pro vstup do této profese obrovské bariéry (viz. výše), navíc tyto velké firmy jsou součástí nadnárodních korporací, a tím mají značně posílenou dominanci na trhu. Tato struktura však může vést k ohrožení nezávislosti a to zejm. manipulací s cenou auditu (vlivem generovaných výnosů z rozsahu) tak, aby mezi sebe nepustila další auditorské firmy. Současná právní úprava však efektivně neřeší tento problém tržní koncentrace, nicméně ze strany Evropské komise existují snahy o implementaci dalších požadavků k omezení této koncentrace, např. povinná rotace auditorských společností u auditů účetních závěrek a souvisejících zpráv subjektů veřejného zájmu [24].

Tato struktura je patrná i u rozložení tržní koncentrace v České republice, pouhých 13,5 % připadá na auditory – OSVČ a menší auditorské společnosti, největší podíl na trhu dle výše celkových odměn pak má společnost KPMG Česká republika, s. r. o. V mezinárodním měřítku se Velká čtyřka rozšiřuje o pátou společnost, BDO International, která však v České republice zatím příliš velký podíl nemá.

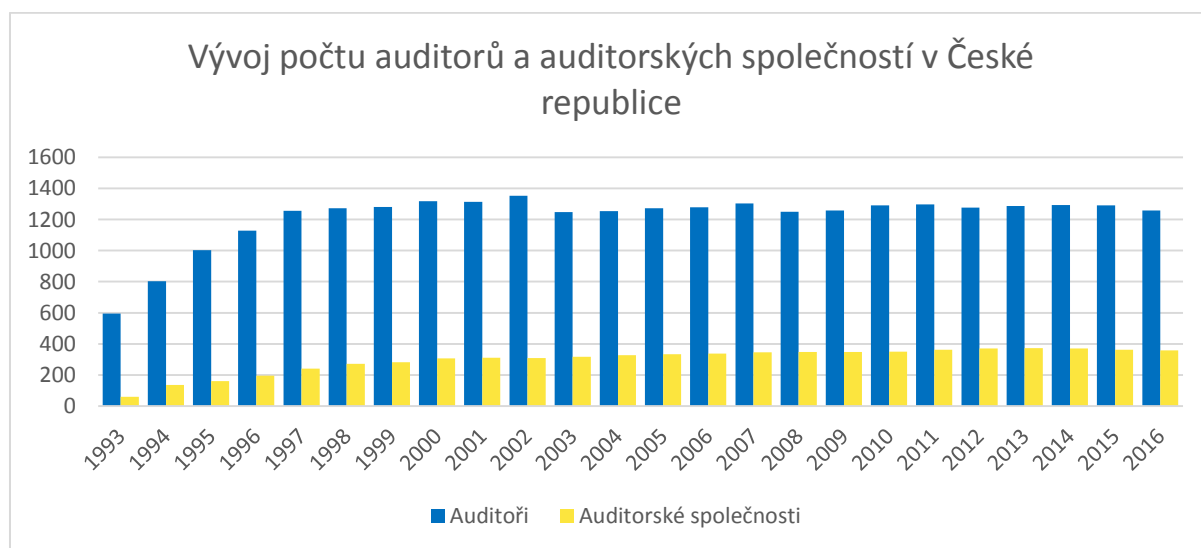
Tržní struktura poskytovatelů auditorských služeb subjektům veřejného zájmu v České republice dle výše odměn



Obrázek 1: Tržní struktura poskytovatelů auditorských služeb subjektům veřejného zájmu v České republice

Zdroj: Vlastní zpracování dle [24]

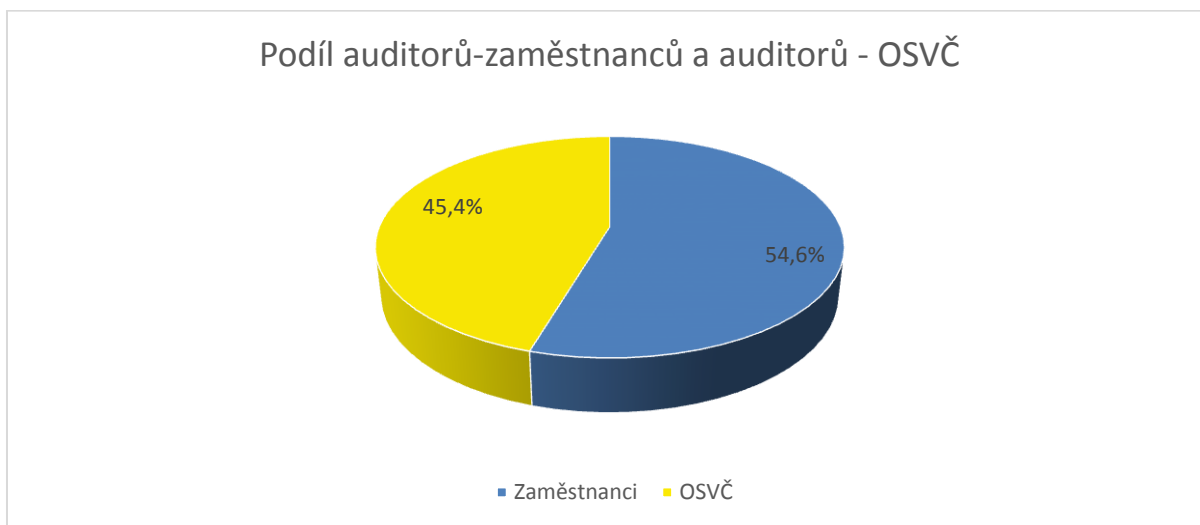
Vzhledem k tomu, že trh auditorských služeb se v České republice začal vyvíjet velmi pozvolna v 90. letech, uvádím zde graf mapující vývoj počtu auditorů a auditorských společností zapsaných v Komoře auditorů České republiky v letech 1993-2016:



Obrázek 2: Vývoj počtu auditorů a auditorských společností v České republice

Zdroj: Vlastní zpracování dle [25, 26]

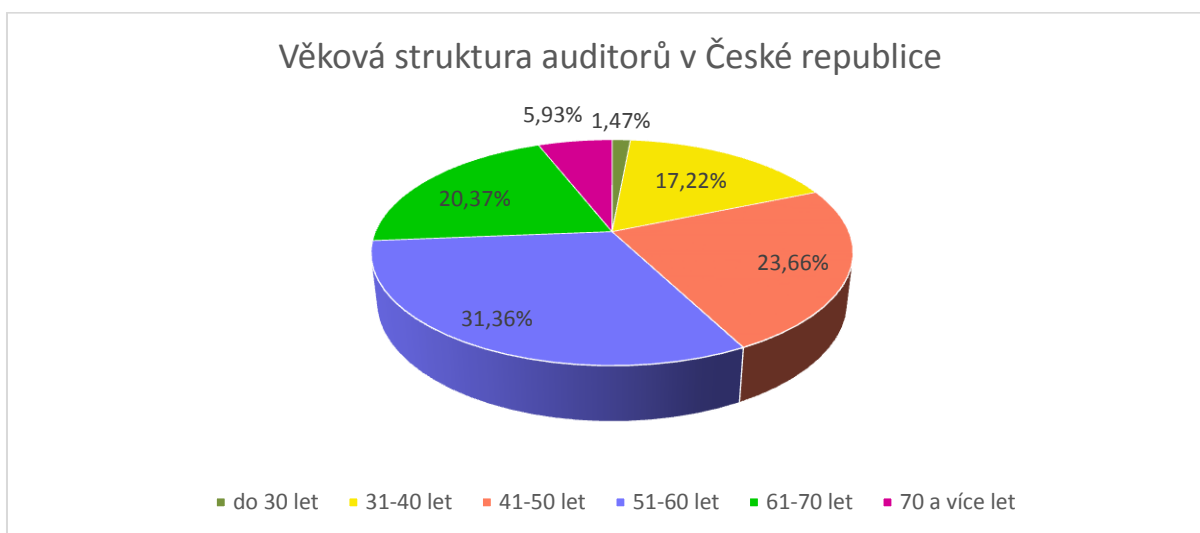
Na základě veřejně dostupných informací zjištěných na stránkách Komory auditorů lze konstatovat, že mírně převažují auditori – zaměstnanci, převážně zaměstnanci firem z Velké čtyřky.



Obrázek 3: Podíl auditorů-zaměstnanců a OSVČ

Zdroj: Vlastní zpracování dle [25, 26]

Průměrný věk auditorů působících v České republice je spíše vyšší. Je to pochopitelné vzhledem k tomu, že počet auditorů je v posledních letech víceméně konstantní, navíc se požadavky k získání oprávnění k výkonu se od doby vzniku této profese značně zvýšily. V říjnu roku 2017 složilo slib pouhých 10 auditorů [27].

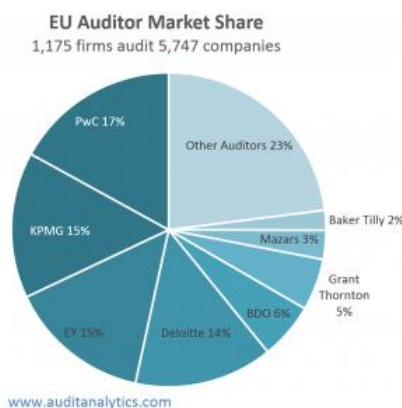


Obrázek 4: Věková struktura auditorů v České republice

Zdroj: Vlastní zpracování dle [25]

Srovnání se zeměmi EU

V ostatních zemích Evropské unie je trh auditorských služeb méně koncentrovaný, například v Německu je mezi firmy Velké čtyřky + společnost BDO rozděleno 56 % zakázek, ve Francii spadá pod Velkou čtyřku 46 % auditů. Jednotlivé podíly společností Velké čtyřky se v Německu pohybují v rozmezí 8-15 %. Významný tržní podíl (10 %) má ve Francii společnost Mazars a Grand Thornton. Naopak obdobně koncentrovaný jako trh v České republice je v rámci EU italský a španělský trh auditorských služeb. V těchto zemích je také, oproti jiným zemím, jen málo společností nabízejících auditorské služby. Ve Španělsku má největší tržní podíl společnost Deloitte (36 %), následuje PwC s 21 %. V Itálii pak nejvíce Ernst&Young s 24 % podílem, následovaný společností PwC s 23 % [28].



Obrázek 5: Trh auditorských služeb v EU

Zdroj: [28]

Problematika auditorských služeb poskytovaných malými auditorskými praxemi

Malé auditorské společnosti nebo auditori-OSVČ se zaměřují převážně na malé a středně velké společnosti. Problematické je především to, že audit těchto společností často sleduje i jiné cíle, než ve velkých společnostech. Členy vedení společností jsou často samotní vlastníci, pokud jsou zjištěny významné nesprávnosti, nejdou na vrub najatého managementu, ale na vlastníky. Nejvyšší vedení společností často vnímá audit jako kontrolu svých účetních či ekonomů. Jakmile se chyba dotkne vlastníků, tedy pokud se na nesprávnostech podílí nejvyšší vedení (společníci), existuje zde tlak na úpravu informací pro externí uživatele účetní závěrky. Auditori jsou tak ve větší míře pod tlakem, aby se nesprávnosti neprojevaly ve zprávě. To má pochopitelně vliv na kvalitu a v konečném důsledku i věrohodnost informací poskytovaných externím uživatelům účetní závěrky a zprávy auditora. Tlak ze strany vedení je zřetelný zejména v případě snahy o získání úvěru nebo snahy o absenci

doměrků na daních. Externí uživatelé zároveň tlačí na to, aby byly ve zprávě uvedeny veškeré nesprávnosti nebo podvody.

Dalším závažným problémem je to, že menší společnosti po auditorovi často požadují větší rozsah poskytnutých služeb, nejvíce pak daňové poradenství. U malých firem je problém i s cenami, mnohdy malé společnosti považují audit za nepotřebný a zbytečný náklad, a tak dochází k tlakům na co nejnižší cenu nebo, a to je závažnější, odkládají své povinnosti spojené s auditem účetní závěrky až do konce následujícího roku.

Zároveň u auditů malých společností existuje velký tlak na to, aby se auditor s vedením dohodl a umožnil ještě před ukončením auditu opravy. Tím dojde k prodloužení doby auditu, neboť se provádí následná kontrola po opravách. Nejen, že dodatečné služby již nejsou zaplacený, ale navíc zde existuje i riziko časového nátlaku ze strany vedení, a tím ke snížení kvality poskytnutých služeb.

Ačkoli auditované účetní jednotky mají povinnost zveřejnit zprávu do konce následujícího měsíce po schválení účetní jednotky, často takto neučiní. Zákon o účetnictví sice hovoří o sankcích za neprovedený audit až do výše 3 % aktiv, reálně se tyto sankce příliš neudělují. Ačkoli účetní jednotka, podléhající povinnému auditu využívá výhody odkladu podání daňového přiznání, správci daně pokuty neudělují. Společnosti tak mohou zveřejnit účetní závěrku bez zprávy auditora (která obsahuje výrok s výhradou) a existuje velká pravděpodobnost, že toto jednání nebude reálně sankcionováno.

Komora auditorů má orgán zvaný Výbor pro SME/SMP, který je složen z nezávislých auditorů. Mezinárodní federace účetních (IFAC) pro tyto účely vydala Příručku k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe, která je doplňkovým materiálem k ISQC1. Tato příručka má za cíl poskytnout návod k aplikování a dodržování relevantních požadavků a základním prvkům systému řízení kvality. Kromě základních pojmů, jako je nezávislost a ostatních, které jsou definovány jak v Etickém kodexu, tak ve standardech ISA, tato příručka dále přibližuje základní auditorské postupy. Auditor by tak měl zavést pravidla a postupy, které s přiměřenou jistotou zajistí, aby byly vždy identifikovány potenciální zdroje rizik spojené s jednotlivými zakázkami [29].

Neméně důležitým faktorem, proč mají malé auditorské společnosti problémy je to, že malé a střední podniky, které zpravidla tvoří jejich klientelu, nemají efektivní vnitřní kontrolní systém. To zvyšuje riziko podvodů, a proto může malé auditorské praxi vzít daleko více času posouzení těchto rizik [30].

2 AUDITORSKÉ POSTUPY A KONTROLA KVALITY POSKYTNUTÝCH AUDITORSKÝCH SLUŽEB

2.1. Auditorské postupy

Při ověřování účetních závěrek je auditor povinen postupovat v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Tato kapitola stručně popisuje, jak auditoři postupují při ověřování ročních účetních závěrek u svých klientů.

Činnosti před převzetím zakázky

K prvnímu kontaktu mezi auditorem a klientem by zpravidla mělo dojít ještě před zpracováním účetní závěrky. V praxi to například bývá při příležitosti účasti auditora na fyzických inventurách, která je nesmírně důležitá, pokud zásoby tvoří významnou rozvahovou položku. Auditor pak získá nenahraditelné informace nejen o faktické existenci zásob, ale také o tom, jak v dané účetní jednotce funguje kontrolní systém [31].

Ještě před samotným uzavřením smlouvy o provedení auditu by na základě zjištěných informací o podnikatelském prostředí, účetním a kontrolním systému, posouzení důvěryhodnosti vedení a finančních výsledků identifikovat rizika zakázky. Již v rámci přípravné fáze je nezbytné, aby auditor v souladu s profesním skepticismem informace získával nejen pomocí neformálního rozhovoru s vedením, ale také si vyhledal všechny dostupné externí informace.

Hlavními dokumenty jsou výpisy z obchodního rejstříku, společenské smlouvy, zápisy z valných hromad a také závěrky z minulých let. Pokud se jedná o účetní jednotku, která nepodléhá prvnímu auditu, ale mění auditora, je nezbytná také komunikace s předchozím auditorem. V praxi však není pravidlem, že vždy dojde k odpovídající zpětné vazbě ze strany předchozího auditora.

Pro posouzení rizik zakázky jsou důležité i znalosti o odvětví, konkurenci a jiných okolnostech. Auditor pak na základě veškerých získaných informací vyhodnotí riziko přijetí zakázky. Je-li vyhodnoceno jako obvyklé, nic nebrání následnému uzavření smlouvy. Před sjednáním smlouvy je však v případě, že má společnost více členů statutárního orgánu, nebo není-li jednatel společnosti zároveň jejím vlastníkem, nutné také vyžádat jednomyslné určení auditora valnou hromadou. Smlouva by měla přesně vymezovat cíle, rozsah i podmínky zakázky. Sjednávání auditních zakázek je podrobně popsáno ve standardu ISA 210.

Plán auditu, požadované dokumenty (ISA 300)

Následně auditor vyhotoví plán auditu, který se týká zejm. časového harmonogramu prací na dané zakázce a strategie auditu. Strategie i časový harmonogram by měl být přizpůsoben zkušenostem s účetní jednotkou, informacím získaným při provádění předběžných operací, velikosti a složení auditorského týmu, který bude zakázku zpracovávat. Účetní jednotka v následující fázi předá základní dokumenty, zejm. účetní závěrku vč. přílohy, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (jsou-li dle § 18 (2) ZoÚ povinny tyto výkazy sestavovat). Nezbytně požadovaným dokumentem je také výroční zpráva, kterou jsou povinny sestavovat všechny auditované účetní jednotky. Pokud se jedná o ovládanou osobu, je povinna dle § 82 Zákona č. 90/2012 o obchodních korporacích vyhotovit a předat auditorovi k ověření také zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. V průběhu auditu je nezbytná spolupráce účetní jednotky, protože jsou následně vyžadovány další důkazní materiály, které budou rozebrány v kapitole věnované samotnému testování, neboť požadované materiály se dle zakázek mohou lišit.

Stanovení hladiny významnosti (ISA 320, 450)

Dle poskytnutých základních materiálů již auditor může stanovit hladinu významnosti. Hladinu významnosti (materiality) auditor určuje dle svého odborného úsudku o potřebách uživatelů účetní závěrky. Významnost je klíčovým prvkem pro snížení rizika na přiměřeně nízkou úroveň, tzn. že neopravené a nezjištěné nesprávnosti nepřekročí stanovenou významnost pro účetní závěrku jako celek. [29]. Ukazatele určuje auditor, nicméně v praxi se může jednat o určité procento z těchto položek v účetních výkazech: celkový obrat, brutto částka aktiv či hospodářský výsledek. Zpravidla však aktiva nejsou vhodným ukazatelem, neboť jsou pouze prostředkem dosahování výnosů. Hospodářský výsledek je méně vhodný proto, že je velmi variabilní.

Za účelem ošetření auditorského rizika, že některé nesprávnosti nemusí být auditorem odhaleny, slouží tzv. prováděcí hladina významnosti, která se stanoví určitým procentem z celkové hladiny významnosti. Ještě nižší je pak částka na odhalené a neopravené nesprávnosti.

Posouzení rizik vyplývajících z účetního systému (ISA 240, 315)

Pro posouzení toho, zda účetní závěrka poskytuje věrný, poctivý a správný obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku je nezbytné, aby auditor porozuměl procesu, který sestavení výkazů předchází. Je nezbytné, aby se auditor seznámil s používaným účetním

softwarem, jeho funkcemi (moduly) a jejich propojeností na další systémy, přístupovými právy a možnostmi oprav chyb. V rámci posouzení rizik vyplývajících z účetního systému se auditor seznámí s jednotlivými transakčními cykly a identifikovat typ možných nesprávností, které se mohou následně překlápět do účetní závěrky [32].

Posouzení kontrolního systému (ISA 240, 315)

Spolehlivost vnitřních kontrol je klíčová pro plánování dalších procedur i posouzení rizika spáchání podvodů. Schopnost vedení společnosti účinně vykonávat dohled a kontrolu určuje míru rizika výskytu nesprávností v účetní závěrce. Rozsah i forma vnitřních kontrol je závislá na struktuře a velikosti účetní jednotky. Velké účetní jednotky mohou mít samostatný kontrolní útvar či přímo interní audit, u malých společností je pak kontrola spíše méně formální.

Je tedy nezbytné, aby auditor prověřil, jak funguje vnitropodniková kontrola, zda jsou z těchto kontrol nějaké zápisy, kdo kontroluje skutečné dodání materiálu, zboží a služeb, kdo kontroluje věcnou správnost účetních dokladů, kdo vede skladovou evidenci. Nedílnou součástí pro posouzení rizika spáchání podvodů je to, zda zaměstnanci mají uzavřeny dohody o hmotné odpovědnosti i informace o tom, jak je zajištěna ochrana proti zcizení majetku. Nedílnou součástí kontrolního systému je provádění inventur, proto je osobní účast auditora na fyzických inventurách zásob velmi důležitá.

Na základě zjištěných informací pak auditor usoudí, do jaké míry se při auditu může na vnitřní kontroly spolehnout [1]. V praxi je velmi častým zjištěním, že auditovaná účetní jednotka sice má zpracovány vnitřní směrnice, kde je částečně vnitropodnikový kontrolní systém zejm. v oblasti kontrol věcné a formální správnosti účetních dokladů popsán, ale vnitropodniková kontrola není ve společnosti dokumentována, tj. neexistují zápisy z provedených kontrol. Z tohoto důvodu pak auditor nemůže na účinnost kontrol spoléhat a zpravidla zvolí substantivní přístup, tj. přístup spočívající v provádění testů věcné správnosti.

Posouzení služeb servisní organizace (ISA 240, 315)

Posouzení externě poskytovaných služeb (služby účetní, právní...) je nezbytné pro plánování dalších postupů. V této fázi je nezbytné kromě ověření smluv, živnostenského oprávnění také zjištění informací, zda auditovaný klient platí včas za poskytnuté služby, zda se vyskytly nějaké problémy, zda není vyvíjen ze strany klienta nepřiměřený tlak na krátké termíny

i informace o samotném poskytovateli služeb, tj. kolik má klientů, jak zálohuje a archivuje data, jaký software používá.

Stanovení rizik vzniku podvodů (ISA 240)

Na základě zjištěných informací již může auditor určit rizika spojená s podvody v účetní jednotce. Zpravidla se také dotazuje vedení účetní jednotky a relevantních zaměstnanců na tyto skutečnosti: zda je prováděna kontrola plateb ze strany majitele (možnost zpronevěry), zda v minulosti došlo ke krádežím ze strany zaměstnanců a jakým způsobem je zajištěna ochrana proti těmto krádežím. Důležité je také zjistit co nejvíce informací o tom, jestli je možné nadhodnocování či podhodnocování tržeb (riziko úvěrového nebo daňového podvodu). Pokud jsou identifikovány skutečnosti, které svědčí o zvýšeném riziku spáchání podvodu, musí být plánovány další specifické postupy auditora.

Stanovení rizik na úrovni účetní závěrky (ISA 330)

V této fázi jsou zkoumány příčiny významných změn mezi vykázanými údaji za běžné a minulé období, dále jsou vykázané hodnoty porovnávány s hodnotou předpokládanou auditorem.

Při stanovení rizik je nezbytné postupovat v souladu s auditorem stanovenou hladinou významnosti. Tato rizika jsou následně posuzována i na úrovni účetních zůstatků jednotlivých syntetických a analytických účtů uvedených v doložené obrátové předvaze. Porovnávají se logické vazby jednotlivých obrátů. Na základě vyhodnocení zjištěných rizik pak auditor na tato rizika musí patřičně reagovat a přizpůsobit tomu další specifické postupy. Ty se mohou týkat jak rozsahu auditorských postupů, rozsahu požadovaných důkazních materiálů a zvolení auditorských postupů. Základními auditorskými postupy jsou testy kontrol a testy věcné správnosti.

Testování

Testy kontrol

Testy kontrol jsou prováděny za účelem shromáždění důkazních informací o provozní účinnosti vnitřních kontrolních procedur. Při navrhování těchto testů se auditor zaměřuje především na jejich spolehlivost. Na kontroly se zpravidla nelze spoléhat, pokud se vyskytly v minulosti chyby, došlo ke změně v objemu nebo charakteru transakcí, k personálním změnám.

Testem kontrol je zpravidla doplněno analytické testování těchto položek:

- Dlouhodobý majetek – zda jsou prováděny inventury, posouzení obvyklé ceny, zda je pravidelně kontrolována využitelnost a předpokládaná životnost v závislosti na účetní odpisování
- Zásoby – zda inventury plní svou funkci, zda jsou nákupy a prodeje kontrolovány odpovědnou osobou, jak a s jakou péčí jsou zásoby skladovány, zda je dodržován stanovený způsob oceňování a jiné.
- Pohledávky z obchodního styku – týká se zejména objednávek, zda je nepřerušena časová řada faktur, zda je dodržována splatnost, zda jsou odesílány konfirmační dopisy, zda je dodržována vnitřní směrnice pro tvorbu a zúčtování opravných položek
- Peněžní prostředky – zda jsou příkazy k úhradě schvalovány odpovědnými osobami, zda jsou operace v pokladně podloženy příjmovými a výdajovými pokladními doklady a jiné
- Rezervy – zda jsou odůvodněné, zda jsou dodržena pravidla definovaná v zákonu o rezervách a jiné.
- Závazky z obchodního styku – zda jsou všechny nákupy prováděny se souhlasem odpovědných osob, zda jsou párovány s objednávkami, zda jsou zasílány konfirmační dopisy a jiné.
- Náklady a výnosy – zde je nutné se zaměřit zejm. na to, zda jsou účtovány do správného účetního období, tj. účtování dohadných položek.

Testy věcné správnosti

Pro provedení analytických i detailních testů věcné správnosti je nezbytné, aby auditor již dožádal všechny potřebné důkazní materiály, které dávají auditorovi přiměřenou jistotu o existenci, správnosti a ocenění.

a) Analytické testy věcné správnosti

Ve fázi předběžných analytických postupů již auditor určil toleranci rozdílu v souvislosti se stanovenou hladinou významnosti a identifikoval nepřítomnost očekávaných změn.

V této fázi auditor srovnává vykázané hodnoty položek s očekávanými s ohledem na stanovenou hladinu významnosti. Porovnává zůstatky běžného a minulého období, ověřuje vysvětlení rozdílů. Většinou na tyto testy navazují detailní testy věcné správnosti,

neboť provádění pouze analytických testů je možné pouze tehdy, pokud auditor nevyhodnotí žádné riziko jako významné [32].

b) Testy detailních údajů

Při plánování detailních testů auditor stanoví zůstatky, u kterých bude testovat položky, zároveň určí velikost vzorku u konkrétních položek a také, jestli bude zůstatky ověřovat na podhodnocení či nadhodnocení. Požadovaný rozsah testů věcné správnosti ovlivňuje výše přijatelného rizika. Auditorské riziko má tři složky, a to:

- Přirozené riziko, tj. náchylnost položek účetní závěrky k významné nesprávnosti za předpokladu, že neexistují žádné související vnitřní kontrolní postupy.
- Kontrolní riziko znamená, že nebude zamezeno vzniku významné nesprávnosti vnitřními kontrolními postupy.
- Zjišťovací riziko znamená, že auditor svými postupy neodhalí existující významnou nesprávnost.

Na základě zhodnocení všech aspektů auditorského rizika pak auditor provede výběr vzorku dokladů potřebných pro provedení detailních testů věcné správnosti.

Výběr vzorků (ISA 530)

Výběr vzorků ze základního souboru vychází z odborného úsudku na základě toho, jaká auditor zjistil rizika, zda je zůstatek účtu vyšší než prováděcí hladina významnosti a zjištěných informací z interních i externích zdrojů. Na základě všech zjištěných zkušeností pak auditor odborně usoudí, jaká by měla být velikost vzorku. Je zřejmé, že u účtů s významným rizikovým zůstatkem je vhodné vybrat 100 % vzorek dostupných důkazních materiálů.

Při stanovení správného objemu vybraných vzorků pak auditor postupuje, tak, aby vybraný soubor měl podobné vlastnosti, jako základní soubor. Používají se dvě základní metody, a to pomocí pravděpodobnostního výběru, tj. výběru reprezentativního vzorku a nepravděpodobnostní výběr (nerepresentativní). Nejčastější metodou je však prostý náhodný výběr. Systematický (intervalový) výběr spočívá v tom, že vybereme každou k-tou položku, tedy například faktury za určité měsíce. Oblastní výběr spočívá ve výběru n položek z různých skupin, např. na základě peněžní částky. [1]

Kromě vzorku dokladů je pro správné detailní ověření položek účetní závěrky nezbytné, aby auditorovi účetní jednotka poskytla i další důkazní materiály, které kromě auditorova

ujištění o správnosti jednotlivých zůstatků slouží mj. pro doložení všech podkladů výroku auditora pro případ kontroly kvality. Jedná se například o výpisy z katastru nemovitostí, soupisy pohledávek a závazků., ověřovací dopisy na pohledávky a závazky, daňová přiznání, bankovní confirmace, úvěrové smlouvy a řadu dalších materiálů.

Závěrečná fáze před vydáním auditorské zprávy

Po dostatečném získání veškerých informací a na základě testů věcné správnosti auditor rozhodne, zda výkazy účetní závěrky podávají věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, zdrojích financování a zda je účtování správné a průkazné.

Nezbytnou součástí je také testování přílohy v účetní závěrce, tj. zda obsahuje veškeré náležitosti předepsané zákonem o účetnictví, zda obsahuje komentář ke všem významným částkám ve výkazech účetní závěrky a dále např. to, zda jsou v příloze uvedeny i srovnávací údaje. Pokud má auditovaná účetní jednotka povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích, ověřují se zejm. návaznosti jednotlivých položek na rozvahu a výkaz zisku a ztrát a správnost výpočtu jednotlivých položek. Obdobně se postupuje i při testování přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Před vydáním auditorské zprávy je nutné také ověřit soulad výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami s účetní závěrkou. Je třeba posoudit, zda výroční zpráva obsahuje všechny informace předepsané § 21 Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zda plní svůj cíl. U zprávy o vztazích se ověřuje zejm. soulad obsahu zprávy s § 66a Zákona č. 90/2012 Sb., obchodního zákoníku a úplnost spřízněných osob.

Vliv na výrok auditora může mít také schopnost účetní jednotky pokračovat ve své činnosti. Při posuzování schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti (testování going concern) se zpravidla používají metody finanční analýzy. Nově je auditor povinen posoudit i tzv. mezeru krytí v souladu s novelou Zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon.

Testování následných událostí po datu účetní závěrky slouží pro identifikaci takových událostí, které by vyžadovaly úpravu auditované účetní závěrky

Analytické testy na konci auditu představují závěrečné ověření, zda byly v průběhu auditu doloženy a vysvětleny veškeré významné změny ve vykazovaných údajích v účetní závěrce. Tyto testy slouží pro případnou identifikaci nových rizik. Následně se provede shrnutí výsledků auditu.

Prohlášení vedení společnosti

V tomto prohlášení společnost akceptuje odpovědnost za účetní závěrku, potvrzuje, že v účetní závěrce jsou zahrnuty veškeré transakce a že nemá žádné jiné závazky, než které jsou v rozvaze. V prohlášení dále potvrzuje, že v účetní závěrce jsou zohledněna všechna budoucí rizika a ztráty a že auditorovi poskytlo všechny informace důležité pro účetní závěrku [33].

Zpráva auditora (ISA 700)

Vydání výroku auditora, jímž auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku, je výstupem celé práce auditora. Je sice určena vlastníkům, ale může sloužit i dalším subjektům. Auditorská zpráva přispívá k posílení důvěryhodnosti na globálním trhu. Proto má předepsanou strukturu danou Mezinárodními auditorskými standardy. Nejdůležitější součástí zprávy je výrok, který může být:

- Nemodifikovaný – výrok „bez výhrad“. Může být vydán účetní jednotce, jejíž účetní závěrka neobsahuje žádné materiální nesprávnosti.
- Modifikovaný výrok – výrok „s výhradou“, záporný výrok nebo odmítnutí vydání výroku. Tento vydá auditor, pokud usoudí na základě doložených informací, že závěrka obsahuje významné nesprávnosti, případně není schopen získat dostatečné důkazní informace, které by jej přesvědčily o opaku. Zdůvodnění modifikace výroku musí být ve zprávě uvedeno. [1]

Posledním dokumentem, který auditor předá vedení je **Záznam o projednání auditorské zprávy (dopis auditora)**, který vedení podává informace o průběhu auditu, obsahuje mj. upozornění na skutečnosti, které se nepromítly do znění zprávy auditora, neboť nepřekročily stanovenou prováděcí hladinu významnosti. V tomto dokumentu také svým podpisem vedení účetní jednotky vyjádří souhlas nebo nesouhlas s vydaným výrokiem auditora.

2.2. Kvalita poskytnutých auditorských služeb a její hodnocení

Kvalita auditorské služby je dána tím, že auditorská zpráva dává přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Přiměřená jistota však neznamená stoprocentní jistotu, ale vysokou míru jistoty, tj. 95 % spolehlivost. Audit nemůže nikdy poskytnout absolutní jistotu. Hodnocení kvality vyplývá z rozsahu provedených testů, ten musí být dostatečný, aby poskytl jistotu (dostatečný výběr vzorků, musí pokrývat všechny významné

věci, volba hladiny významnosti). Hladina významnosti je zpravidla stanovena spíše benevolentně, měla by být navázána na zjištěná rizika. Pokud jsou rizika vysoká, měla by být nižší. Kvalitu lze hodnotit pouze dle spisu, ze kterého musí jiný vyškolený auditor zjistit všechny informace tak, aby dospěl ke stejnému výroku. Dle Zákona o auditorech smí do auditorských spisů nahlížet pouze Komora auditorů České republiky, Rada pro veřejný dohled nad auditem a soud.

Cílem systému řízení kvality je zajistit, aby auditoři při provádění auditorské činnosti postupovali podle ISA a etického kodexu. Řízení kvality pak upravuje Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC 1), který vydává IFAC. Pravidla kontroly jejich dodržování jsou uvedena v národních legislativách. V České republice pak kontroly kvality organizuje a řídí Komora auditorů České republiky, u zakázek subjektů veřejného zájmu pak Rada pro veřejný dohled nad auditem. Obecně lze říci, že Komorou pověřený kontrolor kvality musí být nezávislý na kontrolovaném subjektu stejně jako jeho financování a také je nezbytné, aby podléhal veřejnému dohledu. Zároveň musí mít patřičné znalosti a zkušenosti v oblasti povinného auditu a účetního výkaznictví.

Mezinárodní standard pro řízení kvality (ISQC 1) se zabývá odpovědností auditorské společnosti za systém řízení kvality auditů a prověrek. Základem je, že auditor či auditorská společnost dodržuje profesní standardy a požadavky příslušných právních předpisů a zprávy jsou přiměřené okolnostem [1].

Kontroly kvality provádí Dozorčí komise Komory auditorů České republiky, která spolupracuje s RVDA. Při kontrolách pak velmi často dochází ke zjištěním s vysokou četností opakování. Nejčastěji se jedná o závažná pochybení v oblasti neodhalených podvodů (ISA 240), nedostatečná reakce auditora na zjištěná rizika (ISA 315, ISA 330) a nedostatečná dokumentace prováděných činností (ISA 230). Dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s cílem zajistit zvýšení kvality práce všech auditorských subjektů, tedy i malých auditorských praxí. Při kontrolách pak pověření kontroloři z Dozorčí komise KA ČR hodnotí auditory známkami jako na vysoké škole. Čím horší známka je komisí udělena, tím dříve pak dojde k opakované kontrole. Pokud je zjištěna významná chyba či nekvalita, případně je přímo porušen zákon o auditorech, je zahájeno kárné řízení, které v případě závažného pochybení ze strany auditora může vést až k zákazu činnosti. Pouze hodnocení A a B nemá větší dopad, neboť nelze zpochybnit výrok. Při vyšším hodnocení je realizována kontrola kvality dříve, při hodnocení známkou D je již Dozorčí komisí podán návrh na zahájení kárného řízení. Za poslední rok takto bylo ukončeno více než 20 % kontrol [34].

3 VYBRANÉ PROBLÉMY PŘI POSKYTOVÁNÍ AUDITORSKÝCH SLUŽEB

Pro praktickou část diplomové práce jsem zvolila tři případové studie¹, na nichž chci dokumentovat zásadní problémy, které musejí často řešit malé auditorské praxe při provádění povinného auditu malých a středních účetních jednotek. Případové studie neobsahují všechny kroky auditu, ale pouze ty, u kterých se mohou malé auditorské praxe setkat s problémy.

Tato část práce by měla rovněž potvrdit nebo vyvrátit hypotézy formulované v úvodu práce. Zdrojem pro tuto část práce jsou konkrétní auditorské spisy a zkušenosti, které jsem získala jako asistentka auditora při provádění povinné praxe u auditora. Z důvodu povinné mlčenlivosti auditora jsou názvy společností, jména konkrétních osob a další informace, které by mohly vést k identifikaci daného subjektu, pozměněny. Svoje zkoumání jsem na závěr doplnila provedením dotazníkového šetření u vybraných firem, jehož cílem je zjistit, jak vnímá povinný audit vedení a účetní pracovníci malých a středních společností.

Za malé auditorské praxe považuji praxe samostatných auditorů – osob samostatně výdělečně činných a praxe auditorských společností, které jsou tvořeny nejvýše dvěma auditory a mají maximálně 5 zaměstnanců. Definice malých a středních účetních jednotek je uvedena v § 1b Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

3.1. Vybraná případová studie č. 1 – Poskytování poradenství

První případová studie popisuje vybrané postupy auditora při povinném auditu střední společnosti, která požadovala po auditorovi mimo vlastní provádění auditu i poskytování účetního a daňového poradenství. Při provádění zakázky se tak auditor mohl dostat do rozporu s Mezinárodními auditorskými standardy ISA, zejména pak do rozporu s Etickým kodexem auditora. **Cílem této případové studie je analyzovat dopady poskytování poradenství ve vybraných částech procesu auditu účetní závěrky a navrhnout takové postupy auditora, při kterých by se vyhnul porušení principu nezávislosti a porušení auditorských standardů. Rovněž je cílem také vymezit i další problémy, se kterými se při provádění auditu v konkrétní společnosti auditor setkal a navrhnout jejich řešení.**

¹ Ke všem případovým studiím jsou přiloženy výkazy účetní závěrky, ze kterých byly pouze odstraněny identifikátory daných účetních jednotek.

Charakteristika auditované společnosti

Společnost ALFA, s. r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 10. 2. 2004. Zabývá se kovovýrobou. Hlavním odběratelem jejich výrobků je obchodní společnost se sídlem ve Spolkové republice Německo. Výrobky však dodává i jiným odběratelům, převážně se sídlem v členských státech Evropské unie. Na základním kapitálu společnosti ve výši téměř 152 milionů Kč se podílí 100 % mateřská společnost ALPHA Metallproduktion, GmbH, sídlící ve Spolkové republice Německo. Jediným společníkem mateřské společnosti ALPHA Metallproduktion, GmbH je pan Frank Ratzinger, který je zároveň i jediným jednatelem auditované společnosti ALFA, s. r. o.

Vedení auditované společnosti ALFA, s. r. o. tvoří jednatel společnosti pan Frank Ratzinger, prokurista firmy pan Ing. Jiří Dlouhý, ekonomka společnosti paní Mgr. Brigita Nová, hlavní účetní společnosti paní Gabriela Dušková a vedoucí výroby Ing. Jan Novák.

Společnost podléhá od roku svého založení povinnému auditu. Její roční obrat se pohybuje řádově ve stovkách milionů Kč, aktiva netto přesahují 300 mil. Kč, společnost zaměstnává průměrně 125 stálých zaměstnanců. Podle § 1b zákona o účetnictví se tak jedná o středně velkou účetní jednotku. S původní auditorskou společností nebylo vedení společnosti již spokojeno, a proto vyhlásilo výběrové řízení na nového auditora účetní závěrky za rok 2014.

Výběr auditora, jednání o převzetí zakázky

Vedení společnosti oslovilo v rámci výběrového řízení několik auditorských společností a samostatných auditorů s požadavkem na provedení auditu účetní závěrky za kalendářní rok 2014. V oslovení auditorů neuvedlo žádná kritéria pro výběr auditora, pouze chtělo sdělit návrh ceny a soupis společností s podobným výrobním programem, ve kterých uchazeč již prováděl povinný audit účetní závěrky.

Na základě písemných nabídek pak vedení společnosti pak pozvalo k ústnímu pohovoru auditora – osobu samostatně výdělečně činnou, která již má zkušenosti s prováděním auditů v podobných společnostech. Tento auditor navrhl společnosti cenu za provedení auditu ve výši 150 tis. Kč.

Při ústním jednání bylo auditorovi sděleno, že jeho nabídka je pro společnost zajímavá, a že s ním vážně uvažuje o uzavření dlouhodobé smlouvy o provádění auditu účetních závěrek za navrhovaných podmínek. S předchozím auditorem společnost již neobnovila smlouvu zejména z toho důvodu, že auditor neposkytoval vedení v dostatečné míře

poradenské služby, zejména pak účetní a daňové poradenství. Poskytování těchto služeb vedení očekává i od nastupujícího auditora v takovém rozsahu, aby auditor mohl uzavřít svůj audit vydáním výroku „bez výhrad“. Poradenství chce poskytovat formou ústních konzultací s ekonomkou a účetní společností v rámci sjednané ceny za provedení auditu. Povinnost auditora k provádění takových konzultací by vedení společnosti rádo zakotvilo do uzavřené smlouvy o povinném auditu.

Vymezení problému

Na základě výše uvedeného rozhovoru s vedením společnosti musel auditor vyřešit problém, zda může takovou zakázku přijmout a zda se při jejím provádění nemůže dostat do rozporu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a Aplikačními doložkami Komory auditorů. Zejména musí posoudit, zda nehrozí, že zajistí, aby při své činnosti nekontroloval vlastní výstupy.

Úprava v Etickém kodexu komory auditorů

Uvedenou situaci je nutné posoudit podle Etického kodexu Komory auditorů, konkrétně podle ustanovení sekce 210 – Získávání zakázek, sekce 220 – Konflikty zájmů a sekce 290 – Nezávislost při auditech a prověrkách účetních závěrek. Podle těchto ustanovení etického kodexu platí, že poskytování těchto konzultačních služeb nepředstavuje pro auditora hrozbu nezávislosti, pokud odpovědnost za vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky a daňového přiznání, nese dále pouze vedení společnosti.

Zvolené řešení

Auditor se rozhodl, že mu auditorské předpisy nebrání zakázku přijmout i s podmínkou poskytování odborných konzultací v oblasti účetnictví a daní. Nicméně ve spisu dokumentoval požadavky vedení firmy a identifikoval riziko, že bude v průběhu auditu tlačěn vedením k přijetí odpovědnosti za zaúčtování vybraných transakcí a jejich promítnutí v účetní závěrce a za jejich daňové dopady. Musí proto v průběhu celého procesu auditu účetní závěrky zvažovat, zda na sebe nepřebírá takovou odpovědnost. Tyto principy musí také vhodně formulovat v návrhu smlouvy o provedení auditu.

Uzavření smlouvy o povinném auditu

Na základě výše uvedeného jednání o převzetí zakázky se auditor rozhodl zakázku přijmout s podmínkou, že sám navrhne znění smlouvy o provedení auditu. Toto znění bude následně konzultováno s externím právním zástupcem společnosti.

Vzhledem k tomu, že vedení požaduje po auditorovi poskytování účetního a daňového poradenství, navrhl auditor do smlouvy následující formulaci v bodě IV. Povinnosti a odpovědnost objednatele:

„Tato smlouva je uzavřena za předpokladu, že objednatel uznává svoji odpovědnost za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a výroční zprávy v souladu s českými účetními předpisy a za zavedení takového vnitřního kontrolního systému, který by maximálně omezoval vykázáni nesprávných údajů v účetní závěrce v důsledku chyby nebo podvodu.“

A dále v bodě V. Povinnosti a odpovědnost zhotovitele:

„Tato smlouva je uzavřena za předpokladu, že zhotovitel uznává svoji odpovědnost za provedení auditu v souladu se zákonem 93/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů a v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a aplikačními doložkami vydanými Komorou auditorů České republiky a za navržení a provedení takových auditorských testů, které by maximálně omezovaly možnost vydání nesprávného výroku auditora k účetní závěrce a výroční zprávě.“

V rámci provádění auditu účetní závěrky se zhotovitel zavazuje poskytovat objednateli účetní a daňové poradenství spočívající v ústních a písemných konzultacích k vybraným problémům souvisejícím se sestavením účetní závěrky a výroční zprávy. Poskytováním těchto konzultací se však nerozšiřuje rozsah odpovědnosti objednatele a zhotovitele uvedený v předchozích odstavcích smlouvy.

Smlouva byla uzavřena na základě písemného určení auditora jediným společníkem dle § 17 zákona o auditorech a byla podepsána jednatelem společnosti.“

Zakotvením výše uvedených ustanovení do smlouvy o provedení auditu účetní závěrky vyloučil svoji odpovědnost za jakékoliv činnosti spojené se sestavováním auditované účetní závěrky a daňové poradenství poskytované v průběhu auditu. V této části auditu (sjednání zakázky, uzavření smlouvy) tak dodržel Mezinárodní auditorské standardy a Etický kodex auditora. Nicméně při následných krocích auditora šly požadavky vedení společnosti

nad rámec smlouvy a auditor musel až do konce důsledně zvažovat, zda provádí audit nezávisle a v souladu s platnými auditorskými předpisy.

Poznání účetního a vnitropodnikového kontrolního systému

Auditor zahájil audit zkoumáním účetního a vnitropodnikového kontrolního systému účetní jednotky. Pro vedení účetnictví a řízení výroby společnost využívá software K2, který spravuje jeho dodavatel. Software je ve všech modulech používaných pro sestavení účetní závěrky aktualizován. Zaměstnanci jsou s jeho fungováním seznámeni. Příslušný zaměstnanec má přidělena přístupová práva odpovídající jeho funkci. Veškeré následné změny s dopadem do účetnictví jsou v softwaru zaznamenány a lze dohledat osobu, která tyto změny provedla. Při zkoumání účetního systému účetní jednotky tak auditor nezjistil žádné problémy. Problém však identifikoval při zkoumání vnitřního kontrolního systému.

Vymezení problému:

Vnitropodnikový kontrolní systém ve vybrané účetní jednotce neměl žádnou formalizovanou podobu. Neexistovaly žádné záznamy o provedených kontrolách vedení nebo zápisy z porad vedení. Společnost rovněž neměla:

a/ Nastaveny standardizované postupy při inventurách.

Společnost neměla zpracován příkaz k provedení fyzických inventur. Nebyly dopředu stanoveny inventurní komise. Neměla jednotný formulář pro záznamy o dokladových inventurách.

b/ Zpracován systém vnitropodnikových směrnic.

Společnost neměla zpracovány žádné vnitropodnikové směrnice, které by upravovaly oblasti vedení účetnictví. Argumentovala tím, že svoje postupy uvádí vždy v příloze účetní závěrky.

c/ Formalizovaný proces schvalování účetních transakcí .

Vedení společnosti formálně schvalovalo pouze úhrady došlých faktur, mzdy a proplácení hotových výdajů. Interní doklady vystavovalo pouze účetní oddělení a nikdo je již neschvaloval.

d/ Formalizovaný proces vymáhání nedobytných pohledávek.

Společnost nepředložila žádné písemně zpracované postupy při vymáhání pohledávek. Tuto oblast nechávají plně v kompetenci svého externího právního zástupce.

Požadavek vedení společnosti:

Vedení společnosti se obrátilo na auditora, aby jí v rámci poradenství sjednaného ve smlouvě navrhl standardizovaný formulář pro provádění dokladových inventur a vypracoval nejdůležitější vnitropodnikové směrnice.

Úprava v Mezinárodních auditorských standardech:

Ačkoli pojem „vnitřní kontrolní systém“ může působit poněkud akademicky a komplikovaně, často se nejedná o nic více než vedení účetnictví a navazující agendy. Nejdůležitější součástí vnitřního kontrolního systému je provádění inventarizací. V menších účetních jednotkách pak auditora také zajímají zejména tyto složky VKS: oběh dokladů, vedení účetnictví (software a jeho moduly).

Mezinárodní auditorské standardy ISA předpokládají, že vnitřní kontrolní systém může a nemusí ve společnosti existovat. Daleko více reguluje VKS samotný zákon o účetnictví, který například vyžaduje: vyhotovování a podepisování účetních dokladů, inventarizaci, vedení různých pomocných knih a pomocných evidencí, archivaci záznamů i podpis oprávněné osoby na účetní závěrce.

Auditor sice může zvolit strategii spočívající výhradně v testech kontrol, v praxi to příliš časté není. Nejvíce auditoři volí tzv. kombinovaný přístup. ISA 500.A31 však jasně uvádí, že i když auditor zvolí výhradně substantivní přístup, stále bude pracovat s dokumenty, jejichž důvěryhodnost bude ovlivněna kontrolním systémem auditované účetní jednotky. Důvodem je tedy to, že bez důkladné analýzy vnitřního kontrolního systému nemůže auditor sestavit ani plán auditu a ani nemůže posoudit důvěryhodnost dokumentů.

ISA 315 pak explicitně vymezuje, že spis auditora musí obsahovat i popis vnitřního kontrolního systému a jeho vyhodnocení rizik [35].

Navrhované řešení:

Úkolem auditora je poznat vnitřní kontrolní systém za účelem naplánování potřebných auditorských testů, nikoliv se vyjadřovat k jeho účinnosti. Auditor v rámci sjednaného poradenství navrhl společnosti formulář pro standardizaci vnitropodnikových kontrol a napsal soupis vnitropodnikových směrnic, které by měly být ve společnosti zpracovány. Jejich vlastní zpracování však odmítl s tím, že taková činnost by již byla v rozporu s Mezinárodními auditorskými standardy. Za zpracované vnitřní směrnice by mohl následně auditor nést odpovědnost, která mu podle smlouvy nenáleží. Současně by tato činnost byla časově již tak

náročná, že by pak auditor nemohl provést příslušné auditorské testy ve sjednaném termínu. Vedení společnosti tuto námitku auditora akceptovalo. Auditor musí vždy zvažovat při poskytování poradenství v průběhu auditu svoji nezávislost a také časový rámec pro provedení auditu.

Strategie a plán auditu, stanovení hladiny významnosti

Neexistence formalizovaného kontrolního systému a posouzení rizik vedlo auditora ke zvolení substantivního přístupu k auditu, tj. k naplňování testů věcné správnosti jednotlivých položek a informací uvedených v roční účetní závěrce. Do procesu plánování auditu vedení společnosti nezasahovalo. Nicméně jednatel společnosti chtěl od auditora sdělit, s jakou hladinou významnosti bude při auditu pracovat.

Vymezení problému:

Auditor sdělil vedení společnosti, že celkovou hladinu významnosti stanovil ve výši 0,5 % z obrátu společnosti, který činil 400 mil. Kč. Pro jednotlivé dílčí oblasti účetní závěrky naplánoval prováděcí hladinu významnosti ve výši 50 % celkové hladiny významnosti a následně pak auditor bude pracovat s částkou na odhalené nesprávnosti ve výši 1 mil. Kč (50 % z prováděcí hladiny významnosti).

Podle názoru jednatele je tato hladina naplňována příliš vysoko. Podle něj je každá chyba v účetní závěrce, která přesahuje 50 tis. Kč významná. Žádá proto auditora, aby naplánovanou hladinu významnosti snížil.

Navrhované řešení

Naplňování hladiny významnosti je vnitřní věcí auditora. Tato hladina musí vycházet z poznání společnosti, jejího účetního a vnitřního kontrolního systému a z identifikovaných rizik. Tuto hladinu si musí auditor obhájit při kontrolách Komory auditorů a v případném soudním řízení. Vedení společnosti nemá právo zasahovat do procesu plánování auditu. Tento postup by znamenal porušení nezávislosti auditora. Sdělení pracovní hladiny významnosti jednatelem tedy bylo ze strany auditora chybou. Auditor však vedení společnosti ujistil, že pokud budou při auditu zjištěny nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem v nižší částce, než je naplánovaná pracovní hladina významnosti, bude na ně vedení upozorněno písemně v dopise auditora vedení.

Testy věcné správnosti údajů vykázaných v účetní závěrce

Při ověřování správnosti účetní závěrky, povinně sestavovaných výkazů jako je zejm. přehled o peněžních tocích a v neposlední řadě i v daňových přiznáních auditor často odhalí nesprávnosti. Pokud auditor má pomoci účetním svých klientů s opravou nesprávností před vydáním výroku auditora, musí zvážit řadu rizik a specifických problémů, které se s poskytováním poradenství pojí.

Vymezení problému:

Ve firmě ALFA, s. r. o. byla zjištěna nesprávnost v sestaveném přiznání k dani z příjmu právnických osob. Nebyly správně uplatněny daňové odpisy hmotného majetku a nebyly zohledněny vyúčtované a dosud nezaplacené smluvní pokuty. Společnost požadovala po auditorovi zpracování návrhu daňového přiznání.

Zároveň společnost byla v průběhu auditu na základě doložené účetní závěrky německé mateřské společnosti upozorněna, že již výší svého obratu i výší celkových aktiv spadá pod střední skupinu účetních jednotek, a tedy má povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky a jejího následného ověření auditorem. Společnost na toto sdělení zareagovala tím, že auditora požádala o sestavení konsolidované účetní závěrky.

Navrhované řešení:

Auditor přistoupil na požadavek účetní jednotky ve věci opravy daňového přiznání, avšak odmítl uvést svoje jméno jako zpracovatele na poslední straně tohoto přiznání. Tím zajistil, že předmětné daňové přiznání nebude obsahovat významné nesprávnosti, ale vyhnul se přímé odpovědnosti za zpracování přiznání. Auditor by se zásadně měl vyhnout tomu, aby účetní jednotku zastupoval při podávání daňového přiznání, pro tyto účely by si společnost měla zajistit daňového poradce.

Co se sestavení konsolidované účetní závěrky týče, auditor požadavku společnosti nevyhověl. Problémem sestavení konsolidované účetní závěrky je zejm. to, že naprosto minimální množství firem ji dokáže sestavit vlastními silami. Mimo jiné by sestavení konsolidované účetní závěrky v rámci poskytovaného poradenství naprosto neodpovídalo smluvené ceně, neboť je časově velmi náročnou procedurou.

Pochopitelně, kdyby auditor přijal zakázku spočívající v sestavení konsolidované účetní závěrky, kterou by následně ověřoval, došlo by ke kontrole sám po sobě. Z tohoto důvodu auditor musel takovou zakázku odmítnout, nicméně vedení účetní jednotky doporučil

k sestavení konsolidované účetní závěrky jiného nezávislého auditora, čímž eliminoval riziko porušení nezávislosti auditora na minimum.

Ověřování přílohy v účetní závěrce

Účetní v malých a středních podnicích často vnímají sestavení přílohy v účetní závěrce pouze formálně na základě zadaných dat z účetních programů. To může mít za následek mnoho chybějících, přitom velmi důležitých informací.

Vymezení problému:

Příloha v účetní závěrce neobsahovala veškeré informace, které by naplňovaly její účel. Nebyly zde komentovány veškeré významné položky vykázané v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Příloha také neobsahovala informace o bankovních zárukách, Vedení požadovalo, aby auditor v rámci poradenství sestavil takovou přílohu v účetní závěrce, která by odpovídala právním předpisům.

Navrhované řešení:

Zde je to problematické z hlediska pracnosti. Přesahuje rámec auditu, kde by jasně hrozila kontrola sám po sobě. Auditor by tuto službu měl odmítnout, neboť je překročena hranice poradenství. Už se jedná o přímé sestavování jedné z částí účetní závěrky, i když nebude uvedeno jméno auditora, stejně by účetní jednotka mohla vyvozovat odpovědnost auditora za tento dokument. Pokud by auditor disponoval zaměstnanci nebo jinými osobami, kteří by mohli tuto část účetní závěrky sestavit, může jim takovou práci zadat. Je to však na zvážení, aby auditor posoudil veškerá rizika spojená s poskytnutím takové služby. Neexistuje standard, který by řešil, zda je takové řešení v pořádku či nikoliv. Obecně však platí, že za účetní závěrku je zodpovědná účetní jednotka, a proto se lze k poskytnutí takové služby uchýlit jen zcela výjimečně.

Posuzování schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti

Obecně platí, že pokud nejsou jednoznačné indicie, že společnost nebude moci v dohledné době pokračovat v činnosti, sestavuje účetní závěrku za předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Auditor na základě získaných důkazních informací musí posoudit, zda existuje významná nejistota, pokud jde o schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Nejistota může vznikat například z titulu neschopnosti hradit závazky a dodržovat podmínky úvěrových smluv, záporných provozních peněžních toků i například potíže s pracovní silou. Při své

činnosti však auditor není povinen suplovat nedostatečnou analýzu provedenou vedením. (ISA 570)

Vymezení problému:

Při analýze rizik byl zjištěn významný pokles dodávek a auditor se proto rozhodl při testování provést detailní finanční analýzu, která by blíže identifikovala možné slabiny společnosti. Při tomto testování nebyly zjištěny indicie, že by účetní jednotka nebyla schopna pokračovat ve své činnosti. Zkoumaná společnost však žádala výstupy z této analýzy v rámci poradenské činnosti proto, aby tyto mohla použít do své výroční zprávy.

Navrhované řešení:

Zpracování takové analýzy přímo nesouvisí se sestavováním účetní závěrky a jde nad rámec služeb, ke kterým se auditor zavazoval ve smlouvě o provedení auditu.

Poskytnutí výsledků finanční analýzy do výroční zprávy by znamenalo rozpor s etickým kodexem, neboť by auditor při ověřování výroční zprávy kontroloval výsledky své práce.

Závěrečné zhodnocení problematiky doplňkových služeb

V případě, že auditor přistoupí na poskytování účetního a daňového poradenství a tuto povinnost zakotví v návrhu smlouvy, tak musí ve všech fázích auditu posuzovat, zda poskytovaný rozsah poradenství neohrožuje nezávislost auditora a zda nehrozí provádění kontrolní činnosti „sám po sobě“. Rozsah a formu poradenství by proto měl mít blíže specifikováno ve smlouvě. Nicméně vždy existuje riziko, že se společnost bude na poskytnuté rady auditora odvolávat a bude jej k odpovědnosti tlačit. Auditorské standardy poskytování poradenství připouštějí, pokud auditor za toto poradenství nepřebírá odpovědnost. Samotné zakotvení povinnosti auditora poskytovat poradenství do smlouvy však znamená, že auditor za toto poradenství odpovědnost přebírá. Může se tak dostat do obtížné situace. Ustanovení o vyloučení odpovědnosti za poskytnuté poradenství může být v právním sporu zpochybněno jako neplatné. Pokud se bude vedení účetní jednotky na odpovědnost auditora při poskytování poradenství odvolávat v případném právním sporu i přes to, že ve smlouvě byla tato odpovědnost vyloučena, Případné škody by pak pravděpodobně nebylo možné pokrýt z pojištění činnosti auditora. Lze proto doporučit, aby z poskytnutého poradenství nebyly žádné písemné výstupy, které by byly podepsány auditorem.

3.2. Vybraná případová studie č. 2 – Ceny auditorských služeb

U malých auditorských společností je problémem zejména to, že se zúčastňují výběrových řízení v malých a středních účetních jednotkách, které nepovažují provedení auditu za důležitou službu. Při výběrových řízeních je tak často hlavním a jediným kritériem pro výběr auditora nabídnutá cena. Komora auditorů České republiky nestanovuje žádné limity pro ceny auditorských služeb, neboť by tento krok výrazně narušil hospodářskou soutěž na tomto již tak velmi regulovaném trhu. Malé auditorské společnosti či auditorovi – OSVČ se tak může stát, že za takto nízkou nabízenou službu například nemůže dovolit využít práce experta. Je tedy otázkou, zda se nízká cena neodrazí v kvalitě práce auditora, který tak nemusí odhalit významné nesprávnosti.

Charakteristika vybrané společnosti

Společnost BETA Pharmaceuticals CZ, a. s. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 15. února 1998. Zabývá se výrobou a prodejem zdravotnických potřeb a léčiv. Zároveň se také zabývá výzkumem a vývojem zdravotnických prostředků, proto má ve své majetkové struktuře velké množství nehmotných aktiv. Účetní jednotka je součástí konsolidačního celku švýcarské mateřské společnosti BETA Pharmaceuticals Switzerland, AG.

Vedení firmy tvoří předseda představenstva, PharmDr. Josef Bubáček, místopředseda Louis Meier, Ing. Pavel Novák – ekonom společnosti a účetní, paní Lenka Procházková.

Společnost podléhá povinnému auditu od roku 2005. Roční obrát se dlouhodobě pohybuje od 300 mil. Kč výše, aktiva netto činí 200 mil. Kč a v současné době zaměstnává průměrně 40 lidí. Jedná se tak o středně velkou účetní jednotku s povinným ověřením účetní závěrky auditorem.

Mateřská společnost požaduje po ovládané společnosti v intervalech tří let pravidelnou výměnu auditora z důvodu ujištění o jeho nezávislosti. Proto dceřiná společnost vypsal výběrové řízení na výběr auditora pro povinný audit účetní závěrky za rok 2016.

Výběr auditora, jednání o převzetí zakázky

Ekonom společnosti BETA Pharmaceuticals, a. s. vypsal výběrové řízení na pozici auditora pro povinný audit účetní závěrky za rok 2016. Jediným kritériem výběrového řízení byla nabízená cena. Auditor se tak rozhodl nabídnout takovou cenu, aby získal zakázku. Výběrové řízení tak vyhrál auditor, který získal zakázku s cenou 60 000 Kč.

Vymezení problému:

Problémem bylo, že auditor nabídnul cenu, aniž se seznámil s účetní jednotkou, jejím podnikáním, účetním a vnitřním kontrolním systémem. Důvodem bylo, že účetní jednotka požadovala okamžitou nabídku, jinak by auditora z výběrového řízení vyřadila.

Navrhované řešení:

Legislativní zakotvení povinnosti pro účetní jednotky umožnit účastníkům výběrového řízení na pozici auditora seznámit se s podnikáním účetní jednotky dříve, než toto výběrové řízení vůbec bude vypsáno.

Uzavření smlouvy o povinném auditu

Na základě získání zakázky ve výběrovém řízení auditor tuto získal a následně se rozhodl zakázku přijmout. Společnost vyhotovila i určení auditora valnou hromadou, smluvená cena činila 60 000 Kč. Auditor se před převzetím zakázky řádně neseznámil s účetním a kontrolním systémem a ve smlouvě se zavázal společnosti v průběhu auditu poskytovat i účetní a daňové poradenství formou konzultací, byť za tyto činnosti nenese odpovědnost.

Poznání účetního a vnitropodnikového kontrolního systému

Vymezení problému:

Až po uzavření smlouvy o povinném auditu se auditor rozhodl prozkoumat podnikání účetní jednotky, jeho účetní a kontrolní systém. Pochopení celé podnikatelské činnosti tak, aby mohl správně určit rizika je velmi časově náročnou procedurou. Je nezbytné, aby se auditor seznámil se všemi relevantními předpisy, které podnikání dané účetní jednotky upravují. U farmaceutické společnosti nutné se seznámit nejen s antimonopolním právem, řadou evropských směrnic ale také s řadou specifických předpisů, například Zákonem č. 66/2017 Sb., o léčivech. Vzhledem k tomu, že auditoři zpravidla nebývají odborníky na právní úpravu výroby farmaceutických prostředků, bylo by vhodné při auditu takto velké společnosti využít práce experta na právní posudky týkající se interpretace smluv, předpisů a opatření (ISA 620).

Jen při seznámení se s podnikáním účetní jednotky narazil na některá obecná rizika, vzniklá během sledovaného účetního období, například změny ve struktuře akcionářů, změny ve středním managementu společnosti a zavádění nového obchodního modelu. Navíc společnost byla ve sledovaném období ve ztrátě převyšující polovinu základního kapitálu.

Pro zpracování účetnictví i řízení výroby společnost využívá podnikový informační systém Karát Olomouc. Data nejsou nijak sdílena v síti a přístupová práva má pouze účetní společnosti a členové vrcholového managementu.

Při posuzování vnitřního kontrolního systému opět došlo k tomu, že vnitropodniková kontrola nijak nebyla ve společnosti dokumentována a účetní jednotka tak neměla k dispozici žádná zápisy z těchto kontrol, které by mohla auditorovi předat. Proto auditor opět zvolil přístup spočívající v testech věcné správnosti. V účetním ani kontrolním systému však auditor neshledal významná rizika, která by vyžadovala specifické postupy.

Navrhované řešení:

Auditor zhodnotil, že specifické právní předpisy pro oblast výroby léčiv nepředstavují riziko významných nesprávností v účetní závěrce, proto se rozhodl služby externího právního poradenství nevyužít.

Analytické testy a určení rizikových oblastí

V této oblasti bylo nejvíce problematické určení daňových rizik, a to zejména z těchto důvodů:

- Švýcarsko, kde je umístěna mateřská společnost, je považováno za tzv. onshore daňový ráj
- Velmi obtížné určení převodních cen u farmaceutických společností, které drží velké množství nehmotných aktiv [36].

Ačkoli auditor není přímo odpovědný za správnost daňových přiznání, podnikatelé často vnímají výrok auditora tak, že potvrzuje i správnost podaných daňových přiznání. Za daně však vždy odpovídá účetní jednotka, která si pro tyto účely může najmout daňového poradce. Vzhledem k tomu, že se auditor ve své zprávě vyjadřuje i k výši nákladů spojených s hrazením daní a k závazkům vůči správci daně, musí se správností vypočítaných a zaúčtovaných daní zabývat. Neručí však za správnost sestavených daňových přiznání, ani nemůže účetní jednotce garantovat, že v budoucnu nedojde k nějakému doměrku daně. Účetní jednotky však toto vnímají tak, že auditor svým výrokem potvrzuje i 100 % správnost všech daňových přiznání i to, že účetní jednotka nebude mít v budoucnu žádné problémy se správcem daně. Taková očekávání jsou však mylná a mohou vést k následným sporům s auditorem, který se vyjadřuje k údajům v účetní závěrce z hlediska významnosti a jeho výrok vyjadřuje přiměřenou (95 %) jistotu, nikoli absolutní.

Posouzení daňových rizik je však velmi důležitým krokem, pokud se jedná o audit větších společností, zejména mezinárodních koncernů. V případě auditu společnosti, která je součástí koncernu umístěného v několika státech s různou daňovou zátěží je problém především přesun zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. Toto riziko úzce souvisí s transferovými cenami v rámci skupiny podniků. Se špatně stanovenými transferovými cenami se nejčastěji setkáváme například v těchto oblastech: úročení dlouhodobých pohledávek a závazků, úvěrů a půjček mezi podniky, odlišné stanovení prodejní ceny výrobků a řadou dalších [37].

V druhé případové studii se zabývám problematikou provádění auditu ve farmaceutické společnosti, která je dceřinou společností švýcarské mateřské společnosti. V takové společnosti může dojít v souvislosti s transferovými cenami k problémům v těchto oblastech: nedostatečné nebo nesprávné stanovení odměny za využívání nehmotného aktiva (licence, patentu, know-how a jiné) a také nedoložení obvyklé ceny při fakturaci mezi podniky. Metodika stanovení převodních cen je v případě nehmotných aktiv obzvláště složitá, proto je často stanovení obvyklé ceny ponecháno na zvážení samotnému podniku, na němž pak leží důkazní břemeno v podobě dostatečné a odůvodněné dokumentace. Pokud by však finanční úřad v jedné či druhé zemi (nutno posuzovat i z pohledu zahraničního subjektu) měl významné pochybnosti, je možné, že společnost se může domáhat odpovědnosti auditora.

Převodní ceny však nejsou jediným důvodem, proč je nutné u mezinárodních koncernů důkladně posoudit daňová rizika, např. správné nastavení režimu odvádění DPH, neboť případná chyba v nastavení může mít za následek likvidaci veškerého zisku dosaženého společností nebo koncernem. Posledním rizikem, které může u mezinárodních podnikových kombinací vzniknout, je riziko porušení daňové neutrality při fúzích. Toto riziko však u předmětné společnosti nehrozí, neboť k žádným přeměnám společnosti ve sledovaném účetním období nedošlo.

Vymezení problému:

Auditor není obvykle odborníkem na posuzování převodních cen a nemá schopnost se k této problematice odpovědně vyjádřit. Mezinárodní auditorský standard ISA 505 v těchto případech uvádí možnost využití práce experta, např. daňového poradce. Takový posudek by však mohl klidně stát stejnou částku, jako je sjednaná cena auditu, což by vedlo k tomu, že by auditor dělal svou práci zdarma, respektive by se vlivem dodatečných nákladů (mzdové náklady, pohonné hmoty, administrativní náklady...) dostal do ztráty z této zakázky.

Auditor tak stál před rozhodnutím, zda na vlastní náklady využije služeb daňového poradce, nebo se problematikou nebude zabývat, čímž zvýší riziko, že vydá nesprávný výrok.

Následně se rozhodl práce experta nevyužít a spoléhal tak na informace od účetní jednotky. V následujícím roce po zakázce byla účetní jednotka vyzvána k doložení dokumentace k převodním cenám a výsledkem řízení v tomto případě sice nebyl doměrek daně, nemuselo to však takto dopadnout. V případě, že by došlo k významnému doměrku daně, mohla by společnost po auditorovi požadovat náhradu škody vzniklé vydáním nesprávného výroku auditora.

Navrhované řešení:

Řešení tohoto problému je velmi obtížné na úrovni auditora. Ten může, v případě, že je cena nepřiměřená zakázku odmítnout. Je to však celospolečenský problém, kdy tlak na zvyšování nákladů vede obecně k nižší kvalitě poskytovaných služeb. Řešením by tak mohlo být zahrnutí ustanovení do smlouvy o provedení auditu o tom, že vzniknou-li vícenáklady na cesty či práce experta, nebude to součástí sjednané ceny a tyto vícenáklady si účetní jednotka uhradí sama.

Strategie a plán auditu, stanovení hladiny významnosti

Jak již bylo řečeno výše, auditor se vlivem neexistence formalizovaného kontrolního systému opět rozhodl své postupy zaměřit na testy věcné správnosti jednotlivých položek v účetní závěrce.

Vymezení problému:

Na následující tabulce plánu auditu demonstruji, jaké kroky auditor musel omezit z důvodu velmi nízké ceny, což se pochopitelně odrazí na kvalitě služeb. Auditor tak stál před rozhodnutím, zda více omezí testy věcné správnosti nebo dokumentaci ve spisu auditora:

Tabulka 1: Plán auditu společnosti BETA

Činnost	Datum	t*	t
1. Sjednání zakázky, určení podmínek, vypracování návrhu smlouvy, seznámení se s osobami komunikujícími s auditorem	15.12.2016	5	5
2. Seznámení se s účetní jednotkou, jejím prostředím	30.12.2016	10	8
3. Seznámení se s účetním a vnitřním kontrolním systémem	31.12.2016	10	6
4. Účast u inventur	31.12.2016	5	2
5. Vyhodnocení rizik významné nesprávnosti vyplývajících z činnosti účetní jednotky, účetního a kontrolního systému.	15.1.2017	10	5
6. Předběžné analytické postupy	13.6.2017	4	4
7. Určení hladiny významnosti	13.6.2017	2	2
8. Výběr vzorků dokladů a smluv, jejich kontrola	14.6.2017	8	5
9. Shrnutí plánovacích procedur, záznamy	15.6.2017	4	4
10. Testy náchylnosti účetní jednotky k podvodům, dotazování vedení společnosti	16.6.2017	2	2
11. Testy věcné správnosti dlouhodobého nehmotného majetku	3.7.2017	5	3
12. Testy věcné správnosti dlouhodobého hmotného majetku	3.7.2017	3	3
13. Testy věcné správnosti dlouhodobého finančního majetku	3.7.2017	8	3
14. Testy věcné správnosti zásob	4.7.2017	5	2
15. Testy věcné správnosti pohledávek	4.7.2017	8	6
16. Testy věcné správnosti krátkodobého finančního majetku	4.7.2017	2	2
17. Testy časového rozlišení aktiv	4.7.2017	2	1
18. Testy věcné správnosti kapitálových účtů	7.7.2017	3	2
19. Testy věcné správnosti závazků	10.7.2017	8	6
20. Testy věcné správnosti časového rozlišení pasiv	10.7.2017	2	1
21. Testy věcné správnosti účetních odhadů	10.7.2017	3	1
22. Analytické testy věcné správnosti výnosů	11.7.2017	3	3
23. Analytické testy věcné správnosti nákladů	11.7.2017	3	3
24. Testy věcné správnosti mezd a mzdových nákladů	12.7.2017	2	2

25. Testy věcné správnosti daní a odvodů SP a ZP	12.7.2017	2	2
26. Testy věcné správnosti výkazů účetní závěrky	13.7.2017	8	8
27. Testy věcné správnosti přílohy v účetní závěrce	13.7.2017	2	2
29. Testy následných událostí po datu účetní závěrky	17.7.2017	2	2
29. Testy schopnosti účetní jednotky pokračovat v činnosti	17.7.2017	6	2
30. Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	18.7.2017	2	2
31. Test souladu výroční zprávy s účetní závěrkou	18.7.2017	2	2
32. Závěrečné shrnutí zjištěných nesprávností	20.7.2017	4	4
33. Sestavení zprávy auditora	21.7.2017	1	1
34. Projednání auditu se statutárním orgánem a sestavení záznamu z tohoto projednání	21.7.2017	1	1
35. Projednání auditu s dozorčím orgánem a sestavení záznamu z tohoto projednání	21.7.2017	1	1
36. Dopracování a kompletace spisu auditora (termín do)	31.8.2017	30	15
Součet hodin		178	113

Jak lze pozorovat z příložené tabulky, počet hodin, které auditor reálně věnoval (t), a které měl věnovat provedení této zakázky (t*) je značně odlišný. Důvod je prostý, pokud vydělíme cenu auditu počtem potřebných hodin, dostaneme částku hrubé hodinové sazby 337 Kč/hod, která jednak zcela neodpovídá odbornosti ani časové náročnosti práce na takové zakázce a už vůbec ne, pokud má nějaké zaměstnance. Z tohoto důvodu se rozhodl některé kroky auditu omezit tak, aby se nedostal do ztráty. Do ztráty ze zakázky by se mohl dostat po zvážení dalších nákladů, například nákladů na pohonné hmoty, administrativních nákladů a řadou dalších nezbytných výdajů pro realizaci této zakázky.

Při auditu by navíc musel rozesílat konfirmační dopisy na pohledávky a využít práce experta – daňového poradce se zaměřením na transferové ceny na vlastní náklady. Proto se rozhodl některé kroky auditu omezit tak, aby jeho mzda za 113 hodin práce, která má pokrýt i náklady na zaměstnance činila 531 Kč/hod. Ani tato částka však neodpovídá odpovídající odměně auditora, obvyklá cena za takto odbornou práci se pohybuje od 800 Kč/hod výše.

Stanovení hladiny významnosti není tak časově náročnou procedurou, auditor použil osvědčenou metodu stanovení hladiny významnosti ve výši 1 % z výnosů, zaokrouhlenou

na statisíce nahoru. Tímto způsobem byla stanovena hladina významnosti ve výši 3 900 000 Kč, což odpovídalo velikosti firmy.

V oblasti provádění auditu tak došlo k tomu, že se sice zúčastnil fyzické inventury skladových zásob, z této činnosti však neprovedl řádný zápis, ve spisu tak bylo doložen pouze papír s ručně psanými poznámkami. Dále významně omezil výběr kontrolovaných vzorků, a to tak, že nepoužil doporučených stochastických metod, nýbrž vybral pouze doklady za poslední čtvrtletí účetního období, čímž bylo zvýšeno riziko neodhalených nesprávností. V oblasti testů věcné správnosti se spíše jedná o nedoložení potřebné dokumentace do spisu auditora. Auditor také nerozesílal na vlastní náklady ověřovací dopisy na významné pohledávky. Účetní jednotka konfirmační dopisy nerozesílala, navíc striktně odmítla uhradit náklady spojené s požadavkem auditora na bankovní konfirmaci.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka nevykazovala známky toho, že by nebyla schopna pokračovat ve své činnosti, auditor se rozhodl omezit testování going concern na několik základních ukazatelů finanční analýzy.

V této případové studii auditor významně neomezil provádění testů věcné správnosti, nejvíce však byla ve spisu omezena dokumentace k provedeným testům, která by u případné kontroly kvality ze strany Komory auditorů měla přesvědčit kteréhokoliv jiného auditora o tom, že byl vydán správný výrok.

Navrhované řešení:

Auditor by neměl vysoutěžít cenu dříve, než se důkladně neseznámí s účetní jednotkou, jejím účetnictvím a neprovede plán auditu. Problém však zůstává, neboť účetní jednotky vyžadují okamžitou nabídku ceny, jinak auditora z výběrového řízení vyřadí. Pokud se s účetní jednotkou řádně neseznámí, auditor je nucen omezit i testy věcné správnosti, čímž nejen sníží kvalitu auditu, ale může to v ojedinělých případech vést i k vydání nesprávného výroku.

Jednoznačné řešení tohoto problému neexistuje, jedině by se takto mohlo dít změnou legislativy či vnitřních předpisů Komory auditorů České republiky, které by stanovoval pro sestavování účetní jednotky pravidla kalkulace ceny. Tlak členů KA ČR na úpravu formou stanovení ceníků podobných například advokátního tarifu je vyvíjen po celou dobu její existence.

Pokusy o stanovení pevných tarifů však naráží na stanoviska Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, neboť taková úprava by mohla zdravou hospodářskou soutěž mezi auditorskými firmami značně omezit.

Výběr vzorků

Vybraný vzorek dokladů by měl mít stejné nebo velmi podobné vlastnosti jako základní soubor, z něhož vzorek pochází. Při výběru vzorků by měl auditor postupovat pomocí statistických metod, a to buďto pravděpodobnostním (reprezentativním) výběrem, nejčastěji prostým náhodným výběrem, který má zajistit to, že všechny položky základního souboru mají stejnou pravděpodobnost, že budou vybrány, případně lze použít systematický (intervalový) výběr, která zjednodušeně znamená, že se vybere každá n -tá položka ze základního souboru. Další metodou může být oblastní výběr, který se stanoví například výběrem vzorku dokladů pomocí intervalů částek.

Méně často by měl auditor využívat metod nereprezentativního výběru, a to výběrem typických transakcí nebo kvótním výběrem [1].

Vymezení problému:

V našem případě auditor vzhledem k tomu, že potřebné pravděpodobnostní výpočty by znamenaly vyšší časovou náročnost této procedury, naplánoval výběr vzorků pro uvedený audit takto:

1. U účtů se zůstatkem vyšším než prováděcí hladina významnosti bude kontrolován vzorek minimálně ve výši 20 % dokladů z celkového souboru dokladů za dané účetní období. V případě zjištěných významných nesprávností bude tento vzorek rozšířen na 100 % účetních dokladů a dostupných důkazních materiálů. V případě zjištění nevýznamných nesprávností bude vzorek rozšířen na minimálně 40 % dokladů. Jestliže po této kontrole bude součet nevýznamných nesprávností přesahovat prováděcí hladinu významnosti, bude i tento vzorek rozšířen na 100 % účetních dokladů a důkazních materiálů. Při hodnocení nesprávností bude postupováno tak, aby bylo možno se vyhnout, pokud možno, projekci zjištěných nesprávností na celý soubor.
2. U účtů s rizikovým významným zůstatkem bude vybrán 100 % vzorek dostupných důkazních materiálů. U účtů s rizikovým nevýznamným zůstatkem bude postupováno dle individuálního zvážení auditora uvedeného u jednotlivých programů auditu.

Rovněž u rizikových transakcí bude vybrán ke kontrole 100 % soubor dokladů a důkazních materiálů k této transakci.

3. U účtů s nevýznamným zůstatkem, u kterého nebylo identifikováno riziko, bude výběr vzorků proveden náátkovým způsobem. Pokud nebudou zjištěna nová rizika nebo nesprávnosti, nebude tento výběr dále dokumentován.

Auditor dle transakcí v hlavní knize zjistil, že nejvíce tržeb společnosti vzniklo v posledním čtvrtletí účetního období, a tak kromě účetních dokladů, kde ověřoval 100 % vzorek dokladů zvolil metodu, při které vybíral vzorek pouze z tohoto období. Tento vzorek však nepokrýval řadu významných transakcí provedených v dřívějším období běžného roku. Tím zvýšil výběrové riziko – dle ISA 530 toto znamená, že se závěry auditora založené na vzorku mohou lišit od závěru, ke kterému by auditor dospěl stejnými postupy prováděnými na celém základním souboru.

Testy věcné správnosti údajů vykázaných v účetní závěrce

Testy věcné správnosti údajů v účetní závěrce jsou problematické pro malé auditorské praxe častým problémem. Ani ne tak proto, že by bylo za nízké ceny prováděno nekvalitní testování, jako spíše nákladné získávání potřebných důkazních informací. ISA 500 stanovuje, že spolehlivost důkazních informací je vyšší, jsou-li tyto získány z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku, o to více pak, jsou-li získány přímo auditorem. Pokud je zjištěno riziko, je vhodné získat ještě bankovní konfirmaci.

Vymezení problému:

Při auditu účetní jednotky auditor zjistil, že většina obchodů je prováděna v cizích měnách, společnost své výrobky vyváží téměř do všech zemí EU. Proti kurzovému riziku se společnost zajišťuje pomocí forwardových termínovaných operací. Auditor kvůli derivátovým operacím požádal účetní jednotku, aby mu předložila bankovní konfirmaci. Účetní jednotka, vzhledem k tomu, že by se pro ni jednalo o dodatečný náklad, který vnímá jako zbytečný, odmítla auditorovi bankovní konfirmaci poskytnout.

Vzhledem k zjištěnému riziku plynoucímu z derivátových operací musel obstarat bankovní konfirmaci sám, na vlastní náklady.

Navrhované řešení:

Vzhledem k tomu, že auditor při sjednávání ceny nezná zpravidla rozsah dodatečných nákladů spojených s konkrétní zakázkou, měl by v tomto případě mít ve smlouvě uktovenu úhradu dodatečných nákladů účetní jednotkou. V daném případě však takto neučinil, čímž zvýšil své náklady na provedení této zakázky.

Dokumentace provedeného auditu ve spisu auditora

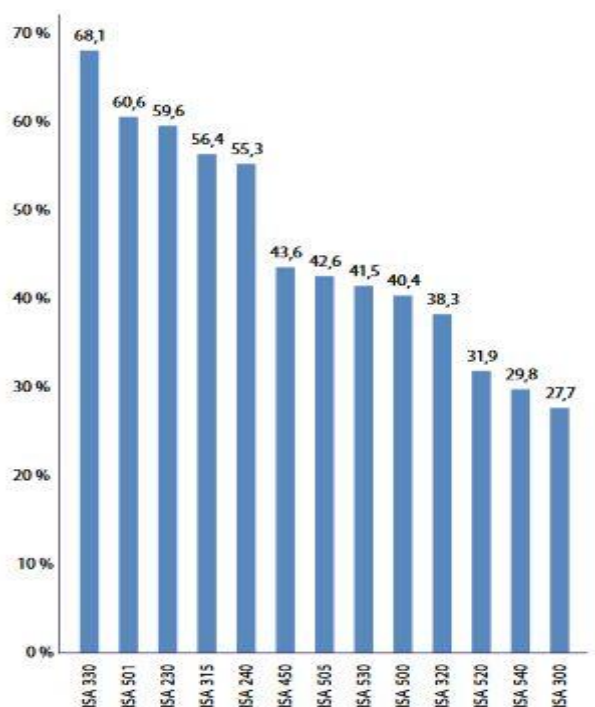
Vymezení problému:

Jak již bylo řečeno výše, auditor se rozhodl spíše než omezit testy věcné správnosti omezit právě dokumentaci ve spisu auditora, a to zejména z důvodu snížení mzdových nákladů, neboť vedení dokumentace je primárně úkolem asistenta. Nejedná se však pouze o to, také auditor nerozesílal na vlastní náklady konfirmační dopisy na pohledávky, které auditovaná společnost sama nerozesílala. Je to dáno tím, že žádný právní předpis provádění písemných konfirmací pohledávek účetním jednotkám nepřikazuje, jsou povinny pouze provést průkaznou dokladovou inventuru. Neexistoval také formální zápis z účasti na fyzických inventurách.

Ze spisu nebylo dostatečně jasné, zda auditor vzal v úvahu všechny složky vnitřního kontrolního systému. Tímto ani tak neohrozil účetní jednotku, ani významně neohrozil správnost svého výroku, ohrozil spíše sám sebe.

Ze zpráv Dozorčí komise KA ČR vyplývá, že v oblasti dokumentace auditu (ISA 230) bývají nalézány nedostatky hned po reakci na vyhodnocená rizika (ISA 330) a nedostatečných důkazních informací (ISA 501) nejčastěji. Dokumentace k prováděným testům věcné správnosti je často nedostatečná pro to, aby umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden, jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu je adekvátní. Zjištěné nedostatky v oblasti nedostatečné dokumentace jdou pak ruku v ruce s nedostatečně zdokumentovanou metodou výběru vzorků.

Následují nedostatky v oblasti identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315), podvodů, resp. nedostatečná dokumentace vyhodnocení rizika podvodů (ISA 240), často také ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech nesprávností (ISA 450), externí konfirmace, resp. neexistence dokumentace náhradních auditorských postupů (ISA 505), u aplikace hladiny významnosti (ISA 320) často nebývá ve spisu dokumentována vazba hladiny významnosti na zjištěná rizika a řada dalších nedostatků.



Obrázek 6: Nejčastější nedostatky zjištěné při kontrolách kvality

[35]

Z nejčastěji uváděných nedostatků zjištěných při kontrolách kvality tak jasně vyplývá, že auditor se omezením dokumentace vystavil riziku nejen četnějších kontrol, ale také kárného opatření ze strany Komory auditorů.

Navrhované řešení:

Jak již bylo avizováno výše, pokud nedojde ke změnám legislativy či stanovení pevného ceníku auditorů, nabízí se řešení ze strany Komory auditorů, které by však pro samotné auditory bylo velmi nepopulární. Referát kontroly by se zaměřoval především na audity poskytované za nepřiměřeně nízké ceny. Auditory, kteří za takové ceny nabízejí služby a zároveň nejsou schopni dodržet všechny auditorské standardy, by pak postihovala kárná komise. Samozřejmě se jedná o velmi nebezpečné řešení, které by mohlo vyústit až v likvidaci malých auditorských praxí a plné ovládnutí trhu oligopolní strukturou Velké čtyřky jako cenového vůdce a jen několika málo ostatních firem, které by byly schopny při takových kontrolách obstát. Tyto menší firmy by neměly žádnou možnost ovlivnit tržní cenu. O zdravé hospodářské soutěži by v tomto případě nemohla být řeč.

Závěrečné zhodnocení problematiky výběrových řízení

Na úrovni auditora se, pokud nepřistoupí na snížení kvality poskytované služby, nabízí jen dvě řešení. Nejjednodušším řešením je, aby zakázku za nepřiměřeně nízkou cenu odmítnul. Druhým řešením je, že může do smlouvy zahrnout, že vzniknou-li vícenáklady na cesty, externí confirmace či práce expertů, nebude to součástí sjednané ceny. S tímto řešením však účetní jednotka nemusí souhlasit.

Stanovení jednotného ceníku tak, jako je tomu například u advokátních tarifů by bylo v tomto případě velmi riskantní a pravděpodobně by došlo k narušení zdravé hospodářské soutěže mezi poskytovateli auditorských služeb.

Vzhledem k tomu, že audit má určitá specifika (služba ve veřejném zájmu) a pokud stát chce, aby tato služba byla prováděna kvalitně, měl by pro výběrová řízení u firem nastavit určitá „pravidla hry“. To se může dít jedině formou změny legislativy, například zakotvit do Zákona o účetnictví ustanovení, že při výběrových řízeních na pozici auditora nesmí být jediným kritériem nejnižší cena, dokumentace, jakým dopisem auditora oslovila apod. Zákonem o účetnictví proto, že za nedodržení Zákona o auditorech nemusejí být firmy sankcionovány, za nedodržení Zákona o účetnictví ano. U takového zakotvení do zákona je však velkým rizikem, že by to pouze vedlo k formalismu.

3.3. Vybraná případová studie č. 3 – Vztah s účetní jednotkou

Malé auditorské praxe se často potýkají s problémem, že za účelem dostatečného počtu zakázek provádějí audit některých klientů i desítky let. Za tuto dobu si se společností vybudují takřka přátelský vztah. Může tak dojít k ohrožení nezávislosti auditora (porušení Etického kodexu), ale také auditor nemusí být tolik vnímavý k některým skutečnostem. Nemusí mít také aktuální informace, které dokládá do spisu pouze ze stálé složky jako formalitu. Vlivem těchto okolností pak může spoustu rizikových oblastí podcenit.

Charakteristika auditované společnosti

Společnost GAMMA pily, spol. s r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 12. 3. 2003, základní kapitál činí 200 000 Kč. Zabývá se prodejem motorových pil a zahradního náčiní. Společnost má 12 prodejen po celé České republice. Jednatel a zároveň jediným společníkem je Jan Novák, ekonomkou a asistentkou jednatele je paní Ivana Nováková, účetnictví vede externě paní Kateřina Broučková. Celkem společnost zaměstnává průměrně 30 zaměstnanců, převážně obchodních zástupců a prodavačů na jednotlivých prodejnách. Povinnému auditu společnost podléhá od roku 2005, od vzniku této společnosti provádí audit účetní závěrky jeden auditor.

Poznání účetního a vnitropodnikového kontrolního systému

Auditor v dané společnosti provádí audit již 11 let, proto pouze formálně doložil informace týkající se účetního a kontrolního systému. Externí účetní používá pro vedení účetnictví v současné době jeden z nejoblíbenějších programů, software POHODA. Podklady pro zpracování účetnictví jsou přímo z originálních dokladů. Ani v této společnosti neexistuje formalizovaný kontrolní systém, auditor se tak stejně jako v předchozích letech rozhodl kontroly netestovat, nespolehat na jejich účinnost a zvolil substantivní přístup.

V této oblasti je problematické zejména to, že auditor má od zkoumané firmy uloženu spoustu informací z minulých let a případným změnám nemusí věnovat takovou pozornost. Nehledě na to, že dokumentace ve spisu auditora může být zastaralá i z toho důvodu, že může odkazovat na již neplatné předpisy. To se týká řady jiných oblastí auditu, pokud by auditor byl velmi nepozorný, tak i například znění samotné smlouvy o provedení auditu.

Analytické testy a určení rizikových oblastí

U klienta je prováděn audit jedním a tím samým auditorem již více než 10 let. Za tuto dobu má auditor se všemi členy vedení společnosti. Dlouhodobý vztah s účetní jednotkou může

vést k tomu, že auditor automaticky pohlíží na účetní jednotku ne jako na kontrolovaný subjekt, ale jako na klienta, se kterým má vybudovaný takřka přátelský vztah, a proto tomuto klientovi poskytuje i nad rámec auditu poradenství, které by v jiných případech neposkytoval.

Za těchto okolností může být auditor méně vnímaný ke skutečnostem, které by mohly naznačovat vznik podvodů. Podvodem může být zpronevěra zboží nebo peněz, úvěrový podvod nebo podvod daňový. V těchto oblastech auditor neshledal významná rizika, neboť v účetním období nedošlo k žádné krádeži ze strany vedení společnosti. Vlastník firmy tvoří i její management, který kontroluje zaměstnance a nemá zájem na vyvádění prostředků ze společnosti. Společnost nemá úvěry ani neprovádí riskantní operace. DPH odvádí včas a v zákonem stanovené výši a v minulosti nebyly žádné doměrky daně ani spory se správcem daně.

Vymezení problému:

Společnost se rozhodla odměňovat své obchodní zástupce na základě dosažených prodejů. Auditor nezhodnotil riziko, že prodejci budou nadhodnocovat své výsledky a budou vedení hlásit i neuskutečněné prodeje. Tito obchodní zástupci se tak mohli domlouvat s potenciálními zákazníky na uzavření fiktivních obchodů, které mohly být po vykazání výsledků provedení stornovány. Obchodní zástupci tak od vedení společnosti obdrželi prémie a zákazníci pak tyto smlouvy vypověděli ihned po novém roce a tyto pak byly dobropisovány. To vedlo k fiktivnímu navýšení výnosů, a tedy ke zkreslení údajů v účetní závěrce.

Navrhované řešení:

Nejjednodušším řešením by bylo, kdyby auditori prováděli práce na svých zakázkách tak, jako by se jednalo o první audit dané účetní jednotky. To však není možné zajistit, proto je vhodným řešením rotace auditorů. U velkých auditorských společností se tento problém řeší rotací partnera zakázky – odpovědného auditora. Malé auditorské praxe tuto možnost zpravidla nemají, jedinou variantou je tak legislativní zakotvení rotace auditorů po pěti letech. O této možnosti se reálně uvažuje, zatím však nebyla do zákona prosazena. Toto řešení by však mělo i negativní dopad, neboť nový auditor, než se seznámí s firmou, může také spoustu věcí přehlédnout.

Strategie a plán auditu, stanovení hladiny významnosti

V procesu sestavování plánu auditu auditor nevěnoval téměř žádnou pozornost krokům jako je poznání účetní jednotky, jejího účetního a kontrolního systému. Dokumentaci k těmto

krokům tak pouze formálně zkopíroval ze spisů z minulých let. Na základě známosti s jednatelem společnosti, který kontroluje zaměstnance osobně na jednotlivých pobočkách a na základě průkazné dokumentace k inventarizacím se rozhodl místo účasti na inventurách provést náhradní postup - inspekci zásob.

Při provádění auditu se tak plně zaměřil na určení rizikových oblastí na úrovni účetní závěrky a testů věcné správnosti jejích jednotlivých položek. Existuje však řada dalších rizik, které mohl zaměřením čistě na testování účetní závěrky přehlédnout.

Dokumentace provedeného auditu ve spisu auditora

Dokumentace k provedenému auditu u společnosti GAMMA pily spol. s r. o. byla v tomto případě dostatečná. V případě dokumentace některých procedur však byla vedena pouze formálně. Tím mohlo dojít k tomu, že řada důležitých informací nemusela být ve spisu řádně aktualizována.

Závěrečné zhodnocení problematiky vztahu s klientem

Nabízí se dvě řešení, která by však byla pro malé auditorské praxe značně nepopulární. Jedním z nich je důsledné zaměření kontrol kvality Dozorčí komise KA ČR na aktuálnost informací ve spisech auditora.

Nelze po auditorech požadovat vzdání se zakázky, jedinou možnou variantou by bylo legislativní zakotvení rotace auditorů po pěti letech. Paradoxně s tímto řešením se v roce 1989 počítalo, nicméně ustanovení bylo zrušeno dříve, než se požadavek mohl reálně projevit. V současné době tuto povinnost mají pouze subjekty veřejného zájmu, a to nejpozději po deseti letech. Povinnou rotací auditorů všech subjektu by se eliminovalo riziko nedostatečné profesní skepse a formalizované dokumentace ve spisech auditora [38].

3.4. Shrnutí případových studií

Tabulka 2: Shrnutí případových studií

Případová studie	Vymezení problému	Možná řešení
Případová studie č. 1 - Rozsah poskytovaného poradenství	Společnost po auditorovi vyžaduje poradenské služby, zejm. účetní a daňové poradenství. Tento požadavek chce vedení společnosti zakotvit přímo do smlouvy o provedení auditu. Tím může dojít k porušení Etického kodexu pro auditory a účetní znalce, a to hned v několika jeho oblastech. Sekce 210 - Získávání zakázek, 220-Konflikty zájmů a 290 - Nezávislost při auditech. Podle těchto ustanovení poskytování konzultačních služeb sice nepředstavuje pro auditora hrozbu, nicméně neměl by v žádném případě za toto nést odpovědnost. Vždy však existuje riziko, že se společnost bude na poskytnuté rady auditora odvolávat a bude jej k odpovědnosti tlačit. Společnosti však často požadují služby, které již přímo svou podstatou porušují auditorovu nezávislost, například přímé sestavení některých výkazů (v současnosti zejm. přehledu o peněžních tocích).	V případě, že auditor přistoupí na poskytování účetního a daňového poradenství, a tuto povinnost zakotví v návrhu smlouvy, musí ve všech fázích auditu posuzovat, zda poskytovaný rozsah poradenství neohrožuje nezávislost auditora a nehrozí tak že by kontroloval své vlastní výstupy. Auditorské standardy poskytování poradenství připouštějí, pokud za toto auditor nepřebírá odpovědnost. Tím že toto ustanovení do smlouvy zakotví se však dostane do obtížné situace, neboť i kdyby do smlouvy zakotvil i ustanovení o vyloučení odpovědnosti za poskytované poradenství může být v případě právního sporu zpochybněno jako neplatné. Případné škody by pak pravděpodobně nebylo možné pokrýt z pojištění činnosti auditora. Lze proto doporučit, aby z poskytnutého poradenství nebyly žádné písemné výstupy, které by byly podepsány auditorem. Přímé sestavení výkazů by měl auditor v každém případě odmítnout.
Případová studie č. 2 - Ceny auditorských služeb	Při výběrových řízeních na pozici auditora je často hlavním a jediným kritériem pro výběr auditora nabízená cena. Komora auditorů České republiky nestanovuje žádné limity pro ceny auditorských služeb, neboť by tento krok výrazně narušil hospodářskou soutěž na tomto trhu. Nízká cena se pak může odrazit v kvalitě práce auditorů, například proto že si nemůže dovolit práci experta, rozesílat na vlastní náklady konfirmační dopisy a řadu dalších nákladů. Při neodpovídajícím ohodnocení může také omezit výběr vzorků. Tím může dojít i k vydání nesprávného výroku. Daleko častější však v praxi je, že auditor významně neomezí prováděné testy věcné správnosti, spíše se přikloní k vedení úsporné dokumentace k provedeným testům (často je toto naplní práce zaměstnanců - asistentů). Je-li vybrán dostatečný vzorek dokumentů a jsou-li provedeny testy věcné správnosti řádně, není zde zvýšené riziko, že bude vydán nesprávný výrok, nicméně vedením nedostatečné dokumentace auditor může ohrozit přímo sám sebe a to nejen riziku čtenějších kontrol, ale také kármého opatření ze strany Komory auditorů. V krajních případech pak nevedení spisu může vést až k pozbytí oprávnění k výkonu auditorské činnosti.	Audit je služba ve veřejném zájmu. Pokud stát chce, aby tato služba byla prováděna kvalitně, měl by pro výběrová řízení nastavit určitá "pravidla hry", například zakotvit do Zákona o účetnictví ustanovení, že na výběrových řízeních nesmí být jediným kritériem nejnížší cena. K výběru auditora by účetní jednotka vedla dokumentaci. Zákonem o účetnictví proto, že za nedodržení ZoA nemusejí být firmy sankcionovány, za nedodržení ZoÚ ano. U takového zákona je však velkým rizikem, že by vedlo pouze k formalismu. Tlak členů KA ČR na úpravu formou stanovení ceníků podobných například advokátnímu tarifu je vyvíjen po celou dobu její existence. Tyto pokusy o nastavení pevných tarifů však naráží na stanoviska ÚOHS, neboť taková úprava by mohla zdravou hospodářskou soutěž mezi auditorskými firmami značně omezit. Na úrovni auditora existují dvě řešení, a to: Zakázku za nepřiměřeně nízké ceny odmítnout. Auditor také může zakotvit do smlouvy o provedení auditu ustanovení o tom, že vzniknou-li vícenásledky během provádění auditu, nebude to součástí sjednané ceny a účetní jednotka si tyto uhradí sama. Zde je však problém, zda s takovýmto ustanovením bude účetní jednotka souhlasit. V každém případě by se auditor měl před uzavřením smlouvy seznámit řádně s podnikáním, účetním a kontrolním systémem účetní jednotky a specifickými předpisy, které danou činnost upravují. Jistým řešením by mohlo být i zakotvení legislativní povinnosti pro účetní jednotky účastníků výběrových řízení na pozici auditora umožnit seznámit se s podnikáním účetní jednotky dříve, než toto výběrové řízení vůbec bude vypsané.
Případová studie č. 3 - Dlouhodobý vztah s účetní jednotkou	Malé auditorské praxe se často potýkají s problémem, že za účelem dostatečného počtu zakázek provádějí audit některých klientů často i desítky let. Za tu dobu si se společností vybudují takřka přátelský vztah. Může tak dojít nejen k porušení Etického kodexu (porušení nezávislosti auditora) ale také může auditor vnímavý k některým skutečnostem, které mohou vést k podcenění rizikových oblastí, které by mohly mít vliv i na modifikaci výroku auditora. V případové studii se jednalo o neodhalení podvodu spojeného s výnosy. Společnost se nově rozhodla odměňovat své obchodní zástupce na základě dosažených prodejů. Ti však nadhodnocovali své výsledky, aby obdrželi prémie. Zákazníci v následujícím období vypovídali smlouvy a tyto pak byly dobropisovány. Tím došlo ke zkrácení údajů v účetní závěrce.	Řešení, která se nabízejí, by byla pro malé auditorské praxe značně nepopulární. Jedním z řešení je důsledné zaměření kontrol kvality Dozorčí komise KA ČR na aktuálnost informací ve spisech auditora. Druhým řešením by bylo legislativní zakotvení povinné rotace auditorů po pěti letech. V současné době tuto povinnost mají pouze subjekty veřejného zájmu, a to nejpозději po deseti letech. Povinnou rotací auditorů všech subjektů by se eliminovalo riziko nedostatečné profesní skepse a formalizované dokumentace ve spisech auditora.

4 DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ V OBLASTI NÁZORŮ KLIENTŮ NA KLÍČOVÉ OTÁZKY AUDITU

Cíl průzkumu

Ve své diplomové práci jsem se pokusila popsat stěžejní problémy, se kterým se nejčastěji setkávají malé auditorské společnosti, resp. auditoři-OSVČ. Při formulaci hypotéz jsem tak vycházela zejména z toho, že v řadě případů jsou tyto problémy způsobeny samotným postojem vedení účetních jednotek k provádění auditu. Vedení účetních jednotek často nepovažuje audit účetní závěrky za důležitou službu, což se odráží i na ohodnocení těchto služeb. V dotazníkovém šetření jsem oslovila klienty malé auditorské praxe s cílem zjistit jejich postoj k provádění povinného auditu v dané společnosti, přičemž jsem oslovovala členy vedení a účetní jednotlivých společností.

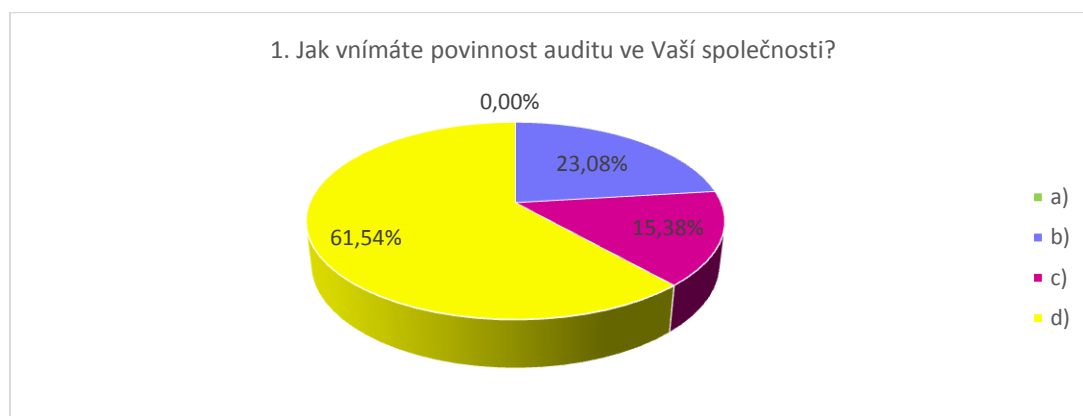
Dotazník obsahuje celkem 9 otázek, které mají za úkol zjistit odpovědi na následující otázky:

- Jaký má oslovený respondent z řad klientů názor na provádění auditu v jejich společnosti, tedy zda považuje audit za zbytečnou službu nebo vnímá nějakou přidanou hodnotu.
- Jaká kritéria považuje za nejdůležitější při výběru auditora, tedy zda výběr závisí na odborné úrovni auditora, ochotě poskytovat poradenství nebo na nabídnuté ceně.
- Zjistit, jaký názor mají na poskytované poradenství, zda některý z respondentů považuje poskytované účetní a daňové poradenství za riziko
- Co klienty zajímá nejvíce při sjednávání smlouvy o auditu, tedy zda je na prvním místě opět cena, nebo například nejvíce ocení rychlost provedení auditu.
- Jaké vlastnosti (soft skills) auditora klienti nejvíce oceňují
- Názory klientů ohledně toho, kdo by měl ve společnosti vybírat auditora.
- V jakém případě by oslovený respondent změnil auditora, tedy zda jako největší „prohřešek“ vnímají vydání modifikovaného výroku bez umožnění provedení dodatečných oprav, nebo by je ke změně auditora motivovala existence daňových doměrků, případně jen pouhé odmítnutí poskytování poradenství v rámci auditu.
- Jestli by objednali audit účetní závěrky, pokud by účetní jednotka přestala splňovat kritéria povinného auditu, případně jaké jiné služby by v tomto případě daný respondent objednal.

4.1. Výsledky dotazníkového šetření – účetní

Vnímání auditorských služeb lze posoudit i na základě vyšší míry ochoty k vyplnění dotazníků, z oslovených třiceti účetních neodpověděli pouze čtyři. Obecně lze konstatovat, že účetní zaujímají k auditorským službám lepší postoj než členové vedení oslovených společností. Není to však bohužel dáno poskytováním auditorských služeb jako takových, ale spíše vstřícným přístupem a ochotou malé auditorské praxe poskytovat odborné poradenství, a to nejen účetní, ekonomické a daňové, ale i například rady z oblasti práva. Je tedy zřejmé, že pokud by auditor tyto služby neposkytoval a zaujímal čistě nekompromisní přístup, jistě by výsledky dopadly jinak.

Otázka č. 1 – Jak vnímáte povinnost auditu ve Vaší společnosti?



Obrázek 7: Otázka č. 1 - účetní

Možné odpovědi:

a) Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám nepřináší žádnou přidanou hodnotu.

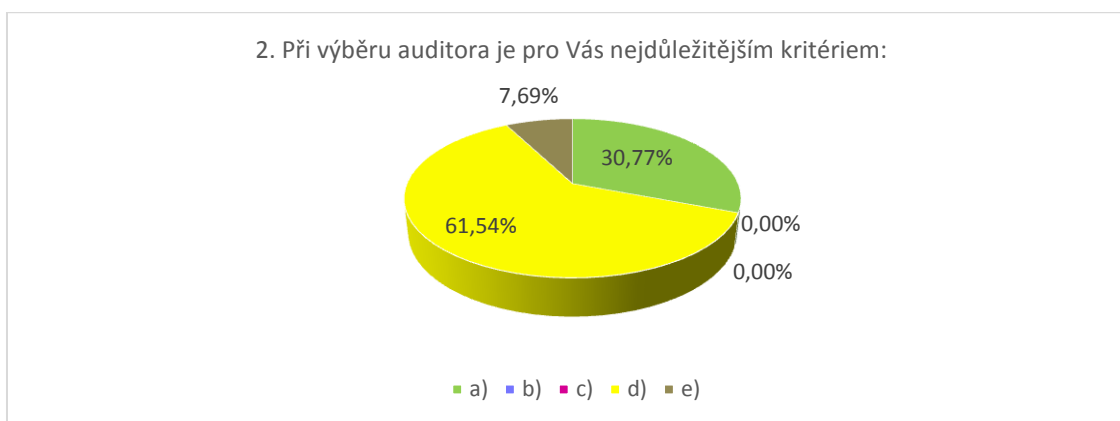
b) Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že zvyšuje důvěryhodnost naší společnosti u uživatelů účetní závěrky (např. akcionářů, bank, státních orgánů).

c) Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor může odhalit dopředu chyby, které by mohly v budoucnu vyvolat doměrky daní, a s tím spojené sankce zejména od finančního úřadu.

d) Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor poskytuje odborné rady ekonomickému útvaru.

Účetní a vedoucí pracovníci ekonomických oddělení nejčastěji (61,5 %) odpověděli, že auditorské služby přinášejí přidanou hodnotu poskytováním odborných rad ekonomickému útvaru, 23 % respondentů oceňuje zvýšení důvěryhodnosti u externích uživatelů účetní závěrky, pro zbylé 4 respondenty je nejdůležitější snížení rizika doměrků a sankcí ze strany finančního úřadu. Žádný z oslovených účetních nepovažuje audit za zcela zbytečnou službu, která by nepřinášela žádnou přidanou hodnotu.

Otázka č. 2 – Při výběru auditora je pro Vás nejdůležitějším kritériem:



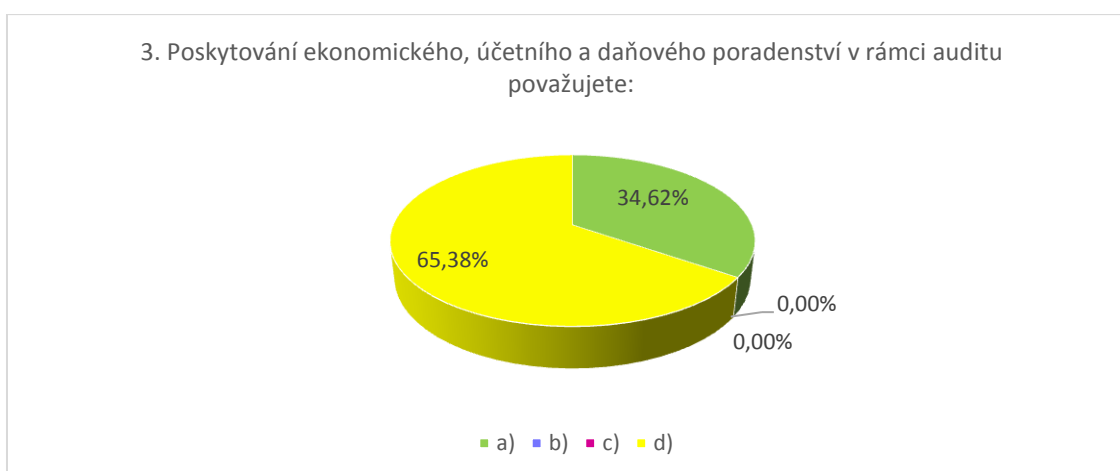
Obrázek 8: Otázka č. 2 – účetní

Možné odpovědi:

- a) Aby měl auditor vysokou odbornou úroveň a vysoký morální kredit
- b) Aby auditor byl součástí mezinárodní sítě auditorských firem
- c) Aby auditor poskytoval svoje služby za nejnižší možné ceny
- d) Aby auditor poskytoval v rámci auditu i ekonomické, účetní a daňové poradenství
- e) Aby byl nezávislý na osobách, kteří odpovídají za zpracování účetní závěrky

Za nejdůležitější kritérium účetní jednoznačně odpověděli, že je to právě poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství, takto odpovědělo 16 z 26 respondentů. Pro 31 % respondentů je nejdůležitější vysoká odborná úroveň a vysoký morální kredit auditora. Zbylí dva respondenti odpověděli, že je po ně důležitá nezávislost. Naopak pro účetní je irrelevantní kritérium ceny i to, zda je auditor součástí mezinárodní sítě auditorských firem.

Otázka č. 3 – Poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství v rámci auditu považujete:



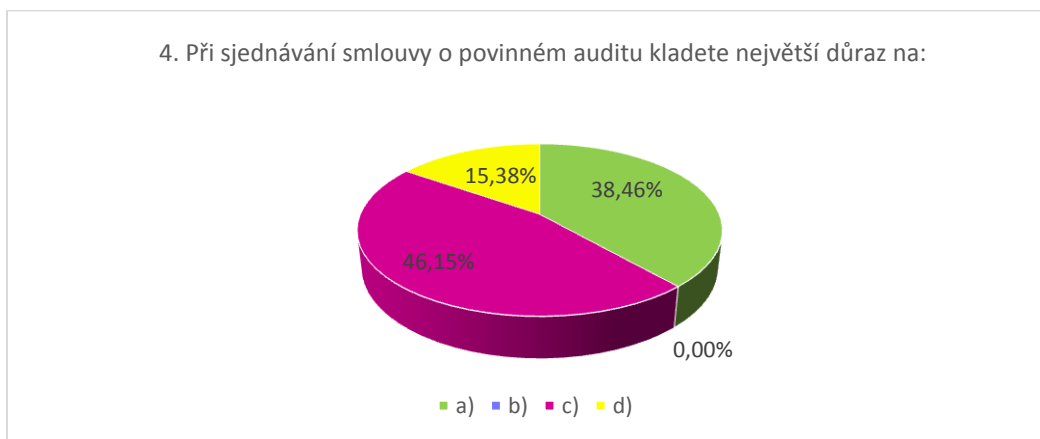
Obrázek 9: Otázka č. 3 – účetní

Možné odpovědi:

- a) *Jednoznačně za přínos, pokud je poradenství poskytováno před vydáním zprávy auditora.*
- b) *Za přínos pouze v případě, že je zajištěno, auditor nebude při auditu provádět kontrolu sám po sobě.*
- c) *Jednoznačně za riziko, že auditor neprovede kontrolu nezávisle.*
- d) *Za žádoucí, protože vede ke zkvalitnění výstupů z účetnictví.*

Žádný z oslovených respondentů nepovažuje poskytování tohoto poradenství za riziko, stejně jako pro účetní není důležité, zda auditor bude či nebude provádět kontrolu sám po sobě. Pro 65 % respondentů je poskytování takových služeb přínosem zejm. proto, že vede ke zkvalitnění výstupů z účetnictví, zbylých 35 % odpovědělo, že toto poradenství považuje za přínos pouze tehdy, je-li poskytováno před vydáním auditorské zprávy.

Otázka č. 4 – Při sjednávání smlouvy o povinném auditu kladete nejvyšší důraz na:



Obrázek 10: Otázka č. 4 - účetní

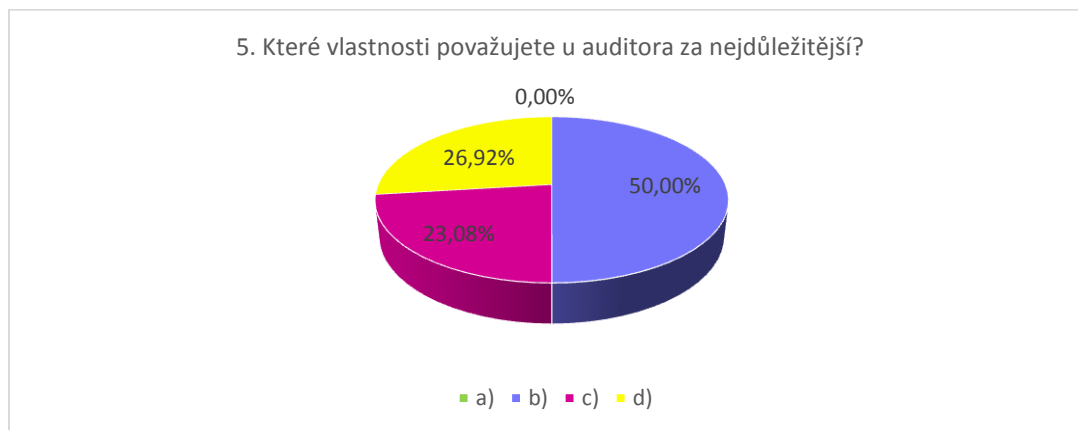
Možné odpovědi:

- a) *Rychlost provedení auditu*
- b) *Cenu auditu*
- c) *Časovou zátěž pro zaměstnance firmy a vedení*
- d) *Dodržování auditorských standardů a etického kodexu auditora*

Stejně jako bylo uvedeno již v otázce výše, žádný z účetních neoznačil, že by pro něj hrála cena auditu významnější roli. Je to pochopitelné, neboť pracovníci ekonomického oddělení zpravidla tyto služby z vlastních prostředků nehradí. Celých 46 % oslovených odpovědělo, že je pro ně nejdůležitější to, aby pro ně statutární audit nepředstavoval velkou časovou zátěž, s čímž se pojí také odpověď s požadavkem na rychlost provedení auditu (39 %). Nutno však podotknout, že tito pracovníci velmi často poskytují auditorovi materiály a výstupy z účetnictví se značným zpožděním, proto je dodržení smluveného termínu velmi problematické.

Pouhých 15 % respondentů odpovědělo, že je pro ně nejdůležitější při sjednávání smlouvy dodržování auditorských standardů a etického kodexu auditora

Otázka č. 5 – Které vlastnosti považujete u auditora za nejdůležitější:



Obrázek 11: Otázka č. 5 – účetní

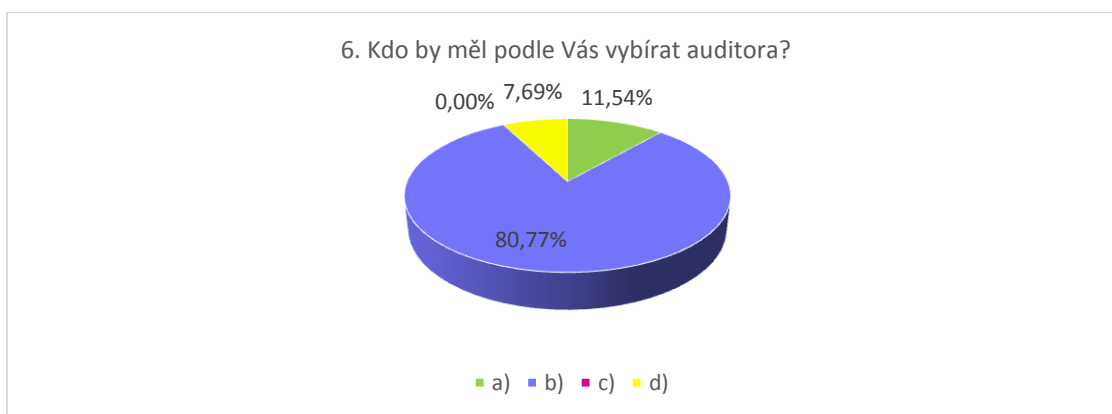
Možné odpovědi:

- a) *Přísný a nekompromisní přístup při provádění auditu*
- b) *Odbornou zdatnost*
- c) *Komunikační schopnosti*
- d) *Tolerance a velkorysost*

Je pochopitelné, že žádný z oslovených z řad pracovníků ekonomického útvaru neodpověděl, že by ocenil přísný a nekompromisní přístup při provádění auditu, neboť tím více stresující záležitostí by přípravy na audit pro tyto pracovníky byly. Navíc, vedení účetních jednotek by mohlo z vydání modifikovaného výroku vyvodit pro tyto pracovníky značně nepříznivé důsledky.

Polovina z oslovených respondentů považuje za nejdůležitější vlastnost odbornou zdatnost auditora, 27 % respondentů pak u auditora oceňuje zejm. toleranci a velkorysost, 23 % pak komunikační schopnosti.

Otázka č. 6 – Kdo by měl podle Vás vybírat auditora?



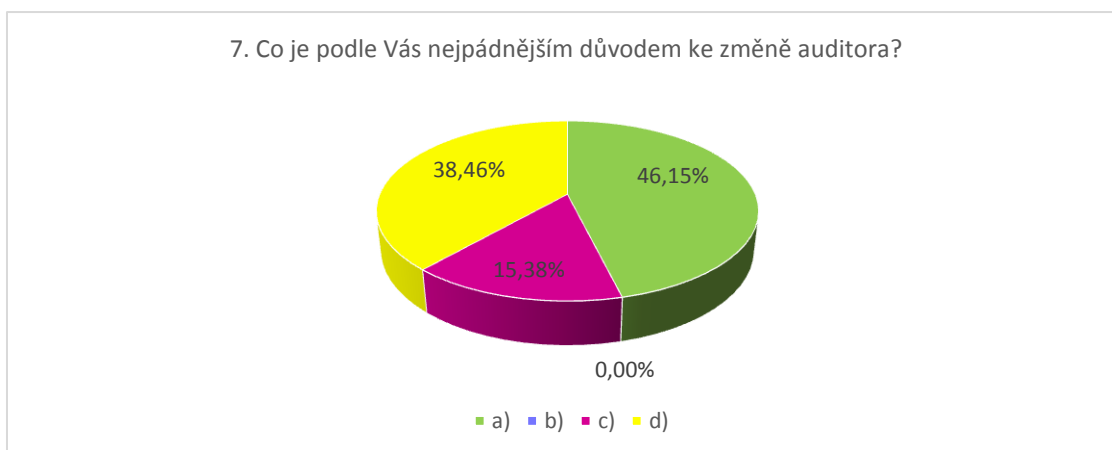
Obrázek 12: Otázka č. 6 - účetní

Možné odpovědi:

- a) Statutární orgán společnosti
- b) Vedení ekonomického a účetního oddělení
- c) Vedení obchodního oddělení
- d) Majitelé společnosti na valné hromadě

Účetní ve velké shodě (81 %) odpověděli, že by auditora mělo vybírat vedení ekonomického a účetního oddělení. Zbylé odpovědi spočívaly ponejvíce ve výběru auditora statutárním orgánem společnosti (11 %) či majiteli společnosti na valné hromadě (8 %).

Otázka č. 7 – Co je podle Vás nejpádňějším důvodem ke změně auditora?



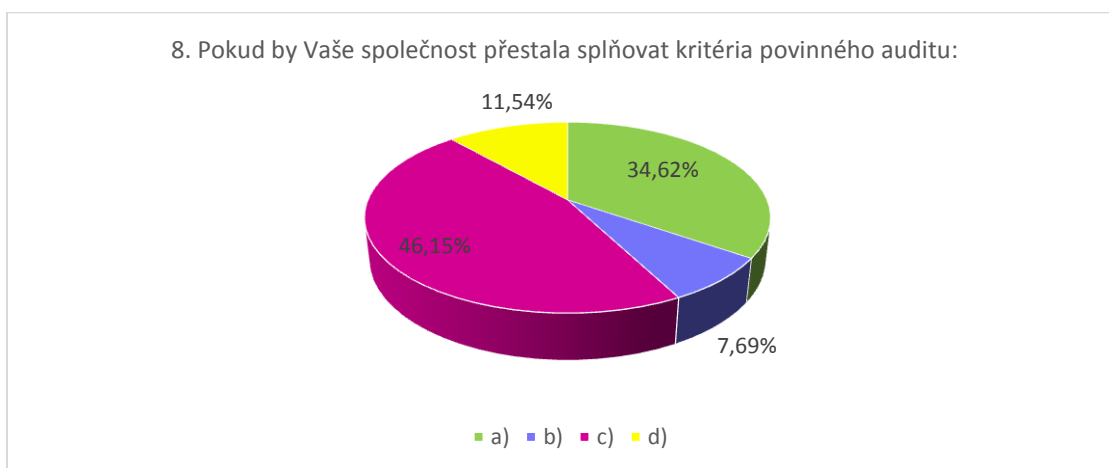
Obrázek 13: Otázka č. 7 - účetní

Možné odpovědi:

- a) Doměrky daní po ukončeném auditu a vydání zprávy „bez výhrad“
- b) Pokud jeden auditor vykonává audit ve společnosti již více jak 5 let
- c) Auditor vydal modifikovaný výrok k účetní závěrce a neumožnil vedení provést dodatečné opravy
- d) Auditor odmítá poskytovat vedle auditu i účetní a daňové poradenství

Za nejpádnejší důvod ke změně auditora účetní považují zejména existenci doměrků daní po vydání auditorské zprávy, ačkoliv auditor za toto nenese přímou odpovědnost. Dalších 39 % oslovených účetních by auditora vyměnilo v případě, že by odmítal poskytovat vedlejší služby spočívající v poradenství. Zbýlých 15 % by vyměnilo auditora v případě, že by vydal modifikovaný výrok k účetní závěrce, aniž by umožnil provedení dodatečných oprav.

Otázka č. 8 – Pokud by Vaše společnost přestala splňovat kritéria povinného auditu:



Obrázek 14: Otázka č. 8 - účetní

Možné odpovědi:

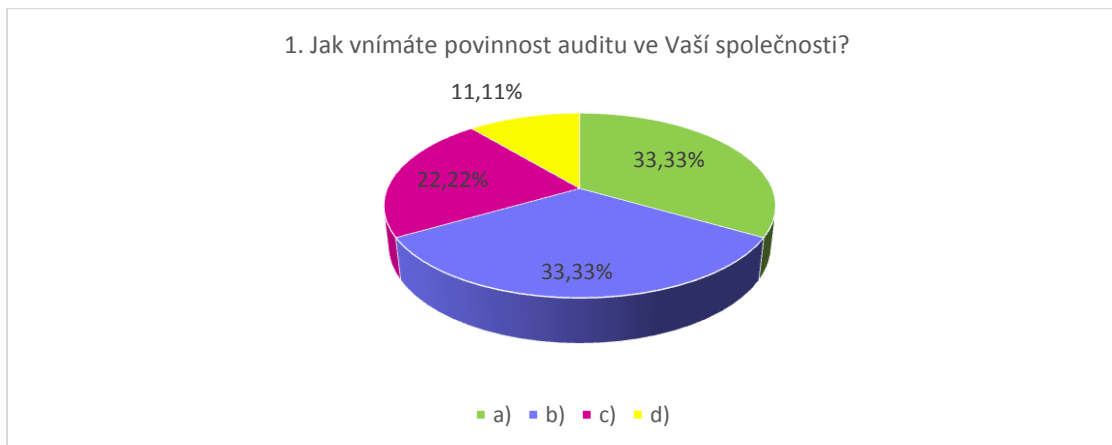
- a) *Audit bychom už neprováděli*
- b) *Audit bychom prováděli nadále dobrovolně*
- c) *Objednali bychom u auditora pouze poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství*
- d) *Objednali bychom u auditora pouze omezené provedení vybraných kontrol*

Zde byly odpovědi pro auditora značně příznivější než u respondentů z řad vedení auditovaných účetních jednotek, přesto 35 % oslovených účetních odpovědělo, že by již auditorské služby neobjednávali. 46 % účetních pak uvedlo, že by objednali u auditora poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství. Omezené provedení vybraných kontrol by objednalo 11 % dotázaných. Pouze 2 respondenti (8 %) uvedli, že by audit prováděli i nadále dobrovolně.

4.2. Výsledky dotazníkového šetření – vedení účetních jednotek

Jak již bylo avizováno výše, přístup k poskytování auditorských služeb lze usuzovat i z počtu vrácených dotazníků. Z oslovených třiceti respondentů odpovědělo pouze 18 členů vedení účetních jednotek.

Otázka č. 1 – Jak vnímáte povinnost auditu ve Vaší společnosti?



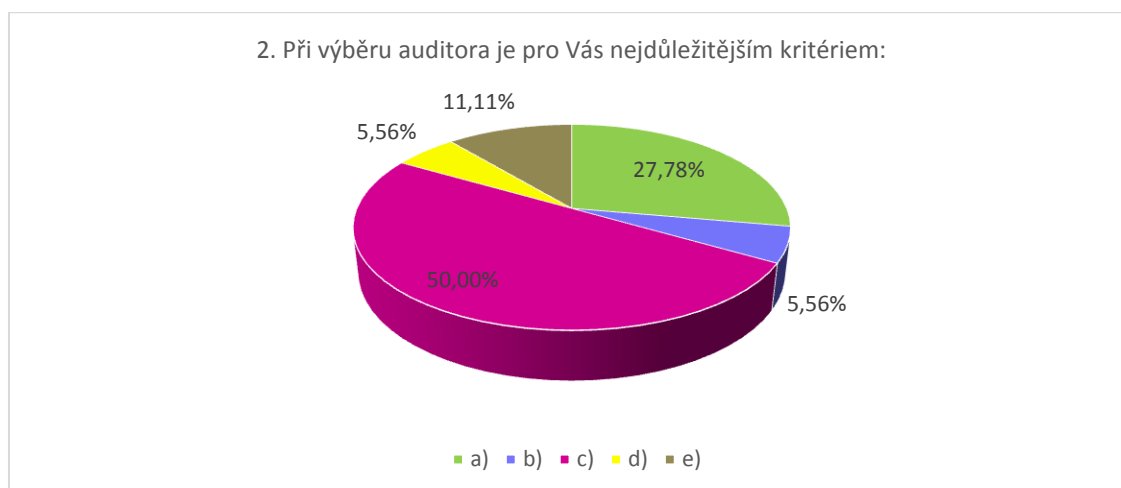
Obrázek 15: Otázka č. 1 - vedení

Možné odpovědi:

- a) *Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám nepřináší žádnou přidanou hodnotu.*
- b) *Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že zvyšuje důvěryhodnost naší společnosti u uživatelů účetní závěrky (např. akcionářů, bank, státních orgánů).*
- c) *Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor může odhalit dopředu chyby, které by mohly v budoucnu vyvolat doměrky daní, a s tím spojené sankce zejména od finančního úřadu*
- d) *Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor poskytuje odborné rady ekonomickému útvaru.*

Za zcela zbytečnou službu, která nepřináší žádnou přidanou hodnotu, považuje audit 33 % respondentů. Ve stejné míře však odpověděli, že přidanou hodnotou je pro ně zvýšení důvěryhodnosti pro externí uživatele účetní závěrky, tedy banky, věřitele a jiné. Čtyři respondenti pak na auditu vidí tu přidanou hodnotu, že auditor může odhalit dopředu chyby, které by mohly vést k doměrkům a sankcím ze strany finančního úřadu. Pouze dva členové vedení vidí přidanou hodnotu v poskytování odborných rad ekonomickému útvaru.

Otázka č. 2 – Při výběru auditora je pro Vás nejdůležitějším kritériem:



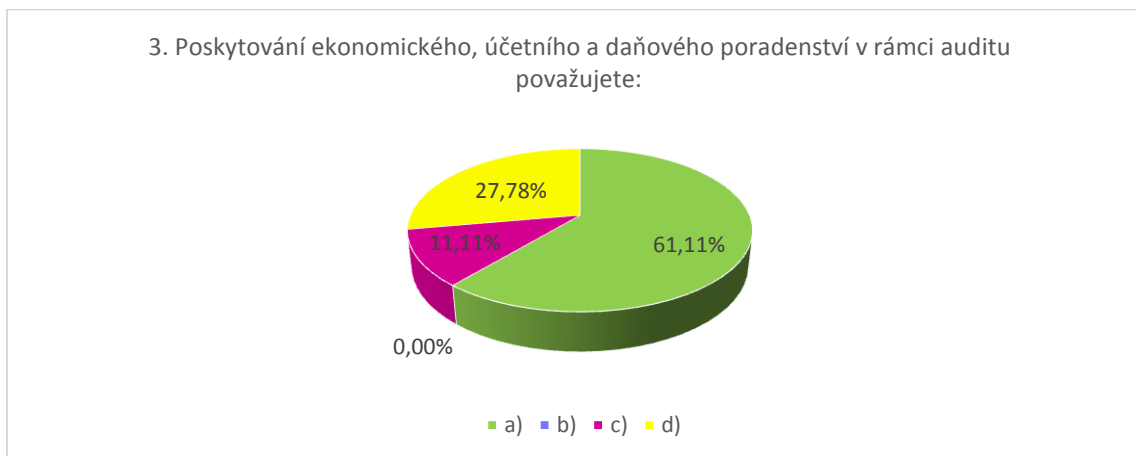
Obrázek 16: Otázka č. 2 – vedení

Možné odpovědi:

- a) Aby měl auditor vysokou odbornou úroveň a vysoký morální kredit*
- b) Aby auditor byl součástí mezinárodní sítě auditorských firem*
- c) Aby auditor poskytoval svoje služby za nejnižší možné ceny*
- d) Aby auditor poskytoval v rámci auditu i ekonomické, účetní a daňové poradenství*
- e) Aby byl nezávislý na osobách, kteří odpovídají za zpracování účetní závěrky*

Polovina oslovených členů statutárních orgánů odpověděla, že je pro ně jednoznačně nejdůležitějším kritériem to, aby auditorské služby byly poskytovány za nejnižší možné ceny. Pro 28 % dotázaných je nejdůležitější vysoká odborná úroveň a morální kredit. Dva respondenti pak nejvíce oceňují nezávislost auditora na osobách, které odpovídají za zpracování účetní závěrky. Pouze pro jednoho z oslovených je důležité to, aby byl auditor součástí mezinárodní sítě firem, ačkoliv dle tohoto kritéria sám auditora nevybral. Je pochopitelné, že toto pro členy vedení není podstatné, neboť služby poskytované mezinárodními auditorskými firmami jsou výrazně dražší. Na druhou stranu, za tyto vysoké ceny pak na zakázkách pracuje více lidí (je zajištěna i možná rotace auditorů), navíc pro takovou firmu je finančně dostupnější například najmutí experta. Stejně tak pouze jeden respondent označil za jednoznačně nejdůležitější to, aby poskytoval v rámci auditu i ekonomické, účetní a daňové poradenství. Je možné, že oslovený má zkušenosti s doměrky a sankcemi ze strany FÚ.

Otázka č. 3 – Poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství v rámci auditu považujete:



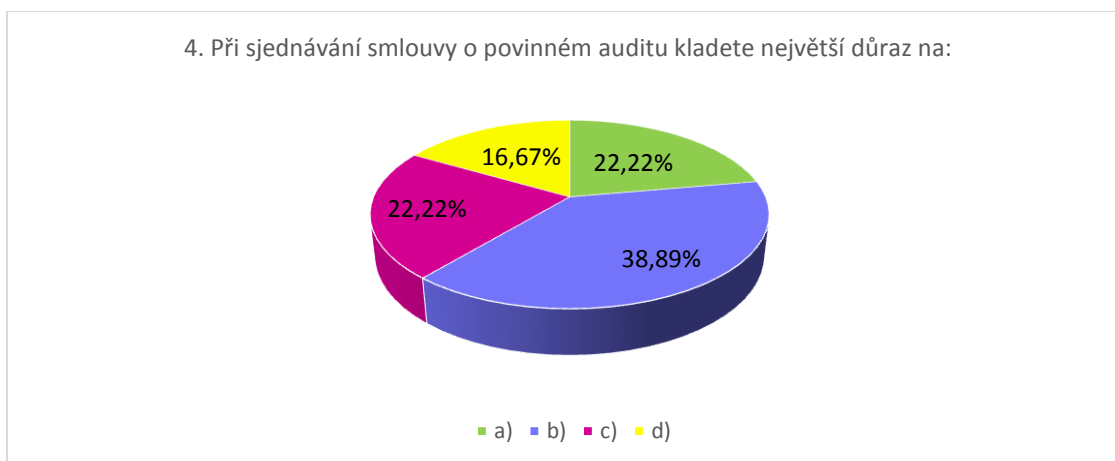
Obrázek 17: Otázka č. 3 – vedení

Možné odpovědi:

- a) *Jednoznačně za přínos, pokud je poradenství poskytováno před vydáním zprávy auditora.*
- b) *Za přínos pouze v případě, že je zajištěno, auditor nebude při auditu provádět kontrolu sám po sobě.*
- c) *Jednoznačně za riziko, že auditor neprovede kontrolu nezávisle.*
- d) *Za žádoucí, protože vede ke zkvalitnění výstupů z účetnictví.*

Za přínos poskytování odborných rad považuje 61 % členů vedení společnosti, ovšem pouze v případě, že je poskytováno před vydáním zprávy auditora. 28 % dotázaných odpovědělo, že je pro ně přínosem, neboť vede ke zkvalitnění výstupů z účetnictví. Za rizikové ve vztahu k ohrožení nezávislosti poskytování poradenství považují pouze dva respondenti. Stejně jako v případě účetních, žádný z oslovených respondentů nepovažuje za důležité, jestli auditor bude provádět kontrolu sám po sobě.

Otázka č. 4 – Při sjednávání smlouvy o povinném auditu kladete největší důraz na:



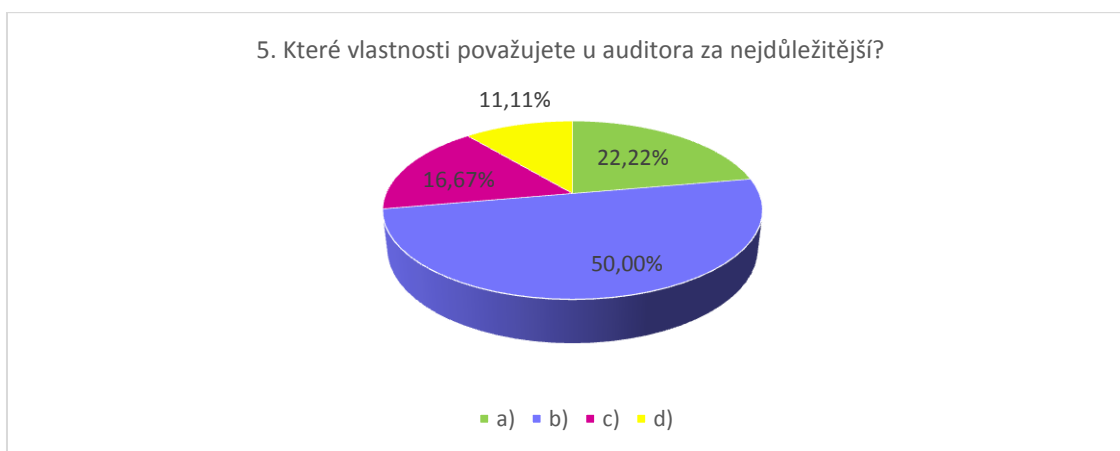
Obrázek 18: Otázka č. 4 – vedení

Možné odpovědi:

- a) *Rychlost provedení auditu*
- b) *Cenu auditu*
- c) *Časovou zátěž pro zaměstnance firmy a vedení*
- d) *Dodržování auditorských standardů a etického kodexu auditora*

Zde opět převažuje odpověď, že nejdůležitějším kritériem je nabízená cena. Takto odpovědělo 39 % respondentů. Dále kladou důraz na rychlost provedení auditu (22 %) a časovou zátěž pro zaměstnance firmy a vedení (22 %). Dodržování auditorských standardů a etického kodexu je důležité pro pouhých 17 % oslovených členů statutárních orgánů.

Otázka č. 5 – Které vlastnosti považujete u auditora za nejdůležitější?



Obrázek 19: Otázka č. 5 – vedení

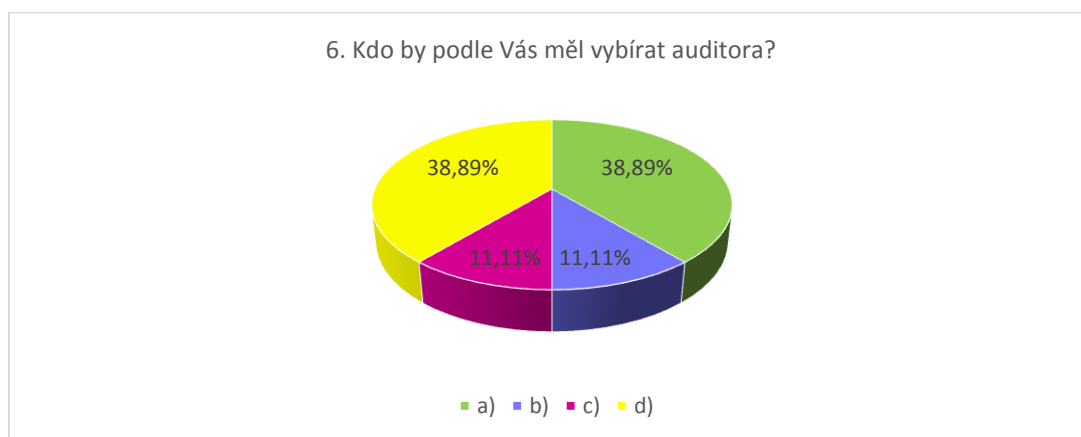
Možné odpovědi:

- a) *Prísny a nekompromisní přístup při provádění auditu*
- b) *Odbornou zdatnost*
- c) *Komunikační schopnosti*
- d) *Tolerance a velkorysost*

Polovina respondentů dala na první místo odbornou zdatnost auditora. Překvapivě 22 % oslovených členů vedení považuje za nejdůležitější vlastnost přísný a nekompromisní přístup při provádění auditu. Dá se to vysvětlit tím, že takový přístup by byl stresující spíše pro pracovníky ekonomického útvaru a pro účetní, než pro členy vedení. Někteří tak mohou považovat audit za prostředek kontroly jejich práce.

Komunikační schopnosti oceňuje 17 % oslovených respondentů, zbylí dva pak označili za nejdůležitější vlastnost auditora toleranci a velkorysost.

Otázka č. 6 – Kdo by měl podle Vás vybírat auditora?



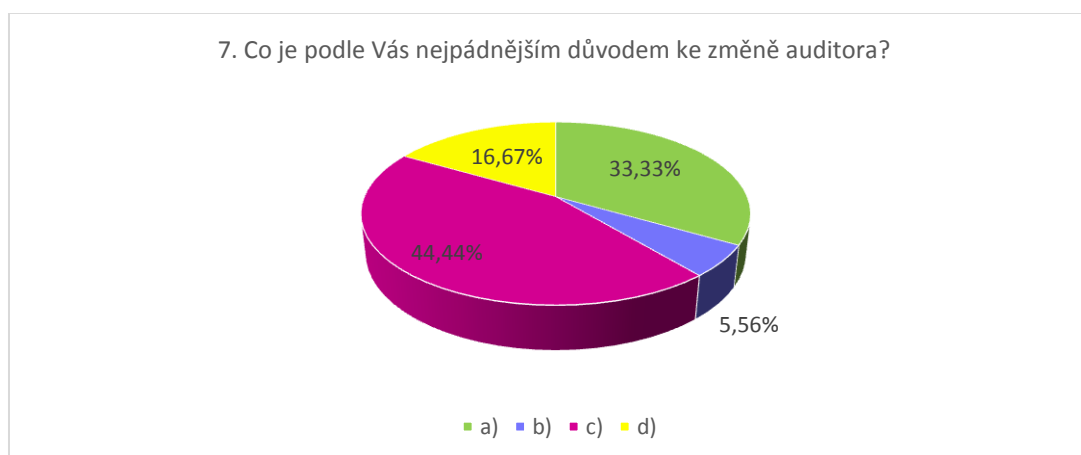
Obrázek 20: Otázka č. 6 – vedení

Možné odpovědi:

- a) Statutární orgán společnosti
- b) Vedení ekonomického a účetního oddělení
- c) Vedení obchodního oddělení
- d) Majitelé společnosti na valné hromadě

Opět ve velké shodě (po sedmi respondentech z 18) považují za osoby, které by měly vybírat auditora majitele společnosti nebo členy statutárních orgánů. Vyhodnocení této otázky je problematické zejm. proto, že v oslovených malých a středních účetních jednotkách jsou majitelé často zároveň členy statutárních orgánů i vrcholového managementu. Zbylé odpovědi, že by měli auditora vybírat členové vedení ekonomického a účetního oddělení (11 %) nebo členové vedení obchodního oddělení (také 11 %) vyplývají zřejmě z toho, že někteří z řad vedení považují i samotný výběr auditora za zbytečnou zátěž.

Otázka č. 7 – Co je podle Vás nejpádňjším důvodem ke změně auditora?



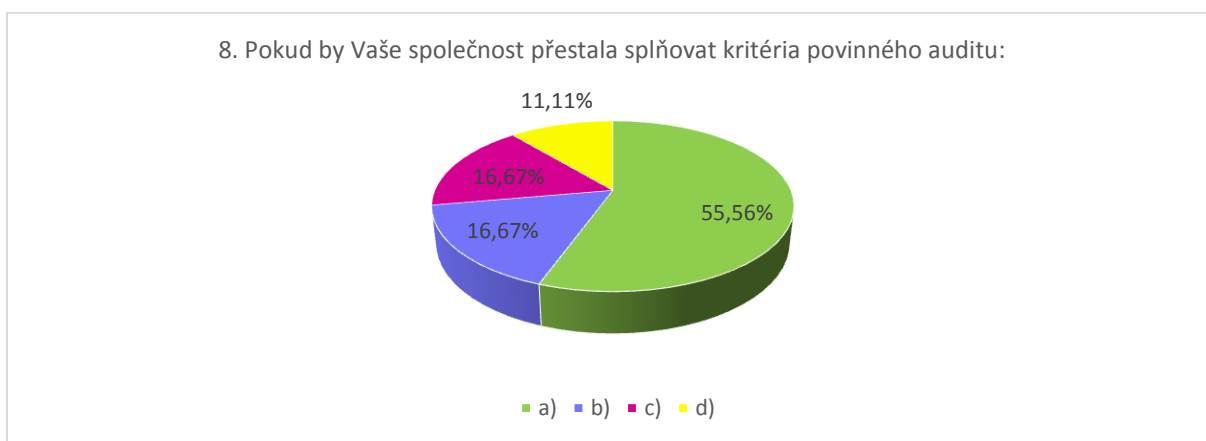
Obrázek 21: Otázka č. 7 – vedení

Možné odpovědi:

- a) *Doměrky daní po ukončeném auditu a vydání zprávy „bez výhrad“*
- b) *Pokud jeden auditor vykonává audit ve společnosti již více jak 5 let*
- c) *Auditor vydal modifikovaný výrok k účetní závěrce a neumožnil vedení provést dodatečné opravy*
- d) *Auditor odmítá poskytovat vedle auditu i účetní a daňové poradenství*

Za nejpádňější důvod ke změně auditora členové vedení oslovených společností jednoznačně považují vydání modifikovaného výroku bez umožnění provedení dodatečných oprav, následováno existencí doměrků daní po vydání nemodifikované zprávy (33 %). 17 % by měnilo auditora v případě, že by auditor odmítnul poskytovat vedle auditu účetní a daňové poradenství. Pouze jeden respondent označil za důvod ke změně auditora to, že stávající auditor provádí audit u společnosti déle než 5 let. Nutno podotknout, že po tomto klientovi rotaci auditora požaduje zahraniční mateřská společnost.

Otázka č. 8 – Pokud by Vaše společnost přestala splňovat kritéria povinného auditu:



Obrázek 22: Otázka č. 8 - vedení

Možné odpovědi:

- a) *Audit bychom už neprováděli*
- b) *Audit bychom prováděli nadále dobrovolně*
- c) *Objednali bychom u auditora pouze poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství*
- d) *Objednali bychom u auditora pouze omezené provedení vybraných kontrol*

Vzhledem k tomu, že členové statutárních orgánů oslovených společností využívají doplňkových služeb naprosto minimálně, ve velké většině by tito nadále auditorské služby vůbec neobjednávali (56 %). Stejnou měrou respondenti odpověděli, že by prováděli audit dobrovolně, nebo že by objednali pouze poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství. Provedení vybraných kontrol by objednali pouze 2 respondenti (11 %).

4.3. Přijaté závěry z dotazníkového šetření

Cílem tohoto šetření, prováděného na klientech malé auditorské praxe bylo zjištění postoje k provádění povinného auditu účetní závěrky. Respondenty byli jednak účetní auditovaných účetních jednotek a jednak členové statutárních orgánů. Odpovědi těchto dvou skupin respondentů se v řadě otázek lišily.

Z dotazníkových šetření vyplývá, že problémy malých auditorských praxí, které byly analyzovány v případových studiích, jsou do jisté míry způsobeny samotným přístupem vedení účetních jednotek k poskytování auditorských služeb.

Pokud členové vedení společnosti budou nadále považovat auditorské služby za zbytečnou službu, nebudou za tuto službu ochotni nabídnout více peněz. To se pak pochopitelně odrazí v kvalitě těchto služeb, neboť za takto nízkou cenu si malé auditorské praxe nemohou dovolit zaměstnávat zaměstnance, kteří by pracovali na jednotlivých částech zakázky, ani práci experta, případně si sám zajistit konfirmace. Jak bankovní konfirmace, tak i samotné rozesílání ověřovacích dopisů na významné pohledávky klienti velmi často považují nejen za zbytečný náklad, ale také za zbytečnou administrativní zátěž.

Jak členové vedení společností, tak pracovníci ekonomického útvaru nepovažují za nutnou rotaci auditorů. Naopak dlouhodobou spoluprací považují jednoznačně za přínos, což vnímají i samotní auditoři. Dlouhodobý vztah s klientem vede jednoznačně ke zlepšení přístupu k provádění auditu ze strany účetní jednotky, a tím i ochotě poskytovat všechny potřebné důkazní materiály.

Oslovení účetní jednoznačně považují za přínos auditu poskytování poradenství. Je možné, že v případě, že by jejich účetní závěrku ověřoval jiný auditor, který poskytování takových služeb striktně odmítá, měli by k auditorským službám víceméně negativní postoj. Poskytování poradenství je problematické zejm. proto, že se auditor může dostat do rozporu s etickým kodexem i samotnými standardy. Navíc, často si účetní neví s nějakým problémem rady, a tak často automaticky požádají auditora i o takovou službu, jako je například sestavení přehledu o peněžních tocích. Přímé sestavení výkazů, natož jejich podepsání by auditor měl za každých okolností odmítnout.

ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem se zabývala analýzou nejčastějších problémů, se kterými se mohou setkat malé auditorské praxe a auditori – OSVČ při provádění auditů účetních závěrek. Cílem diplomové práce bylo ověření hypotéz stanovených v úvodu práce.

Teoretická východiska jsou zpracována formou literární rešerše tištěných i elektronických zdrojů a relevantních právních předpisů. Stěžejním cílem této části je seznámit čtenáře s tím, co vlastně audit znamená a jaké sleduje cíle, včetně nástinu historického vývoje této profese. V dalších kapitolách této části je nastíněno, jak je audit v České republice regulován, jak se postupuje při auditu účetní závěrky a jak probíhají kontroly kvality ze strany Komory auditorů České republiky.

Jak již bylo avizováno výše, cílem praktické části bylo ověření hypotéz. Stanovené hypotézy byly ověřeny pomocí zdokumentování nejčastějších problémů na případových studiích. Při zpracování těchto případových studií jsem vycházela nejvíce ze zkušeností, které jsem získala jako asistentka auditora a z dokumentace vedené ve spisech auditora. Případové studie se zaměřovaly na 3 problémy malé auditorské praxe, které považuji za nejzásadnější, tedy poskytování poradenství, výběrová řízení, při nichž je jediným kritériem cena a dlouhodobý vztah s klientem. Každá z těchto tří případových studií má v sobě zakomponovanou i návrhovou část, kde analyzuji možnosti změn, které by mohly daný problém vyřešit.

V první případové studii jsem se zabývala praktickým příkladem toho, kterých stěžejních kroků auditu se může dotknout poskytování poradenství ve vybraných částech procesu auditu účetní závěrky. Tato kapitola popisuje, do jaké míry lze poradenství poskytovat a jaké činnosti jsou již v rozporu s Etickým kodexem. Závěrem lze říci, že auditor musí ve všech fázích posuzovat, zda poskytovaný rozsah poradenství neohrožuje nezávislost auditora, tedy zda nehrozí, že bude kontrolovat výstupy vlastní práce. Auditorské standardy poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství od auditorů připouštějí, nicméně v žádném případě by za toto poradenství auditor neměl přebírat zodpovědnost, tedy například podepisovat daňová přiznání. Účetní jednotky se však přesto mohou na odpovědnost auditora za poradenství odvolávat, v extrémních případech i vést právní spor, proto by se auditori měli důsledně vyvarovat toho, aby z poradenství vznikaly jakékoli písemné výstupy, které by auditor podepsal.

Druhá případová studie se zabývala problematikou výběrových řízení, kdy je často hlavním a jediným kritériem nabízená cena. V této případové studii je dokumentován audit poměrně velké společnosti, která je součástí mezinárodního koncernu, která však požaduje provedení auditu za nepřiměřeně nízké ceny. Výsledkem této studie je poznání, že auditoři nejčastěji proto, aby se u některých zakázek nedostaly do ztráty, volí nižší časovou náročnost auditu formou vedení úsporné dokumentace. Tímto krokem neohrožují ani tak správnost svého výroku, jako spíše sami sebe, neboť kontrola kvality ze strany Komory auditorů vždy vychází z doložené dokumentace ve spisu auditora. Auditorský spis by měl být veden tak, aby jakýkoli jiný auditor mohl na základě tohoto spisu dospět ke stejnému výroku. Nízká cena auditu auditorům často nedovoluje využití práce experta na specifickou problematiku či na vlastní náklady získávat confirmace, a to jak na pohledávky, tak i poměrně drahé bankovní confirmace. V případě, že by tyto kroky auditor učinil, mohl by se dostat i do ztráty z takové zakázky. Řešení problematiky nízkých cen je na úrovni auditorské praxe velice obtížné a spočívá pouze ve dvou možnostech – buďto auditor zakázku odmítne nebo zahrne do smlouvy o provedení auditu ustanovení o tom, že vzniknou-li během auditu vícenáklady, tyto nebudou součástí smluvené ceny. Více možností nabízí vydání jednotných ceníků auditorských služeb Komorou auditorů, což by však mohlo vést k narušení zdravé hospodářské soutěže mezi poskytovateli auditorských služeb. Další možnosti jsou ve změně legislativy, která by mohla regulovat výběrová řízení na auditora.

Poslední, třetí případová studie je věnována problematice stálých klientů, se kterými má auditor takřka přátelský vztah. Auditor, který ověřuje správnost účetní závěrky u jednoho klienta řadu let tak nemusí být pozorný k některým skutečnostem a některá rizika může podcenit. Při auditu modelové společnosti došlo k podcenění rizika vzniku podvodů a také k formálnímu vedení dokumentace ve spisu auditora, přičemž některé činnosti nebyly vůbec provedeny. Dvě možná řešení, která se nabízejí, by nemusely být pro malé auditorské praxe ideální. Prvním by bylo legislativní zakotvení rotace auditorů po pěti letech, které je velmi diskutovaným tématem. V současné době je však tato úprava platná pouze pro subjekty veřejného zájmu. Druhým, pro auditory nepopulárním řešením by bylo zaměření referátu kontrol kvality KA ČR na dokumentaci auditů prováděných u klientů po dlouhou dobu. Z dotazníkového šetření do jisté míry vyplývá, že problémy analyzované v případových studiích jsou často způsobeny samotným postojem klientů k poskytování této služby, proto je jejich řešení velmi obtížné.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ACCA	Asociace certifikovaných účetních
CEO	Výkonný ředitel podniku
FEE	Federace evropských účetních
IAASB	Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy
IAPN	Mezinárodní auditní praktické materiály
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
ICU – SÚ	Institut certifikovaných účetních – Svaz účetních
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
ISAE	Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky
ISQC	Mezinárodní standard pro řízení kvality
ISRE	Mezinárodní standardy pro prověrky
ISRS	Mezinárodní standardy pro související služby
KA ČR	Komora auditorů České republiky
KDP ČR	Komora daňových poradců České republiky
RVDA	Rada pro veřejný dohled nad auditem
SEC	Komise pro cenné papíry a burzu
SME/SMP	Malé a střední podniky
ZoA	Zákon o auditorech
ZoÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Tržní struktura poskytovatelů auditorských služeb v České republice	29
Obrázek 2: Vývoj počtu auditorů a auditorských společností v České republice	29
Obrázek 3: Podíl auditorů-zaměstnanců a OSVČ	30
Obrázek 4: Věková struktura auditorů v České republice.....	30
Obrázek 5: Trh auditorských služeb v EU	31
Obrázek 6: Nejčastější nedostatky zjištěné při kontrolách kvality.....	63
Obrázek 7: Otázka č. 1 - účetní	70
Obrázek 8: Otázka č. 2 - účetní	71
Obrázek 9: Otázka č. 3 - účetní	71
Obrázek 10: Otázka č. 4 - účetní	72
Obrázek 11: Otázka č. 5 - účetní	73
Obrázek 12: Otázka č. 6 - účetní	74
Obrázek 13: Otázka č. 7 - účetní	74
Obrázek 14: Otázka č. 8 - účetní	75
Obrázek 15: Otázka č. 1 - vedení	76
Obrázek 16: Otázka č. 2 - vedení	77
Obrázek 17: Otázka č. 3 - vedení	78
Obrázek 18: Otázka č. 4 - vedení	78
Obrázek 19: Otázka č. 5 - vedení	79
Obrázek 20: Otázka č. 6 - vedení	80
Obrázek 21: Otázka č. 7 - vedení	80
Obrázek 22: Otázka č. 8 - vedení	81

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Plán auditu společnosti BETA	57
Tabulka 2: Shrnutí případových studií	68

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1.....	Výkazy společnosti ALFA, s. r. o.
Příloha č. 2.....	Výkazy společnosti BETA Pharmaceuticals CZ, a. s.
Příloha č. 3.....	Výkazy společnosti GAMMA pily, spol. s r. o.
Příloha č. 4.....	Dotazník pro účetní a vedení účetních jednotek
Příloha č. 5.....	Abecední seznam použitých literárních a internetových zdrojů

SEZNAM LITERÁRNÍCH A INTERNETOVÝCH ZDROJŮ

- [1] MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.
- [2] *Zákon o účetnictví* [online]. 1991 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&nr=563~2F1991&rp=15#local-content>
- [3] PORTER, Brenda, Jon SIMON a David HATHERLY. *PRINCIPLES OF EXTERNAL AUDITING* [online]. Somerset, NJ, USA: John Wiley & Sons, 2003 [vid. 2018-03-10]. ISBN 978-4-7008-4297-9. Dostupné z: <http://eprints.mercubuana-yogya.ac.id/159/>
- [4] POKORNÁ, Jana. *Historie účetnictví* [online]. B.m., 2009 [vid. 2017-12-10]. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Dostupné z: <https://theses.cz/id/l2i3wa/>
- [5] PREVITS, Gary John, Peter J. WALTON a P. W. WOLNIZER. *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, the Middle East and Africa*. B.m.: Emerald Group Publishing, 2012. ISBN 978-0-85724-815-2.
- [6] PACIOLI, Luca a Michael SCHEMMANN. *The Rules of Double-entry Bookkeeping: Particularis de Computis Et Scripturis*. B.m.: International Institute of Certified Public Accountants, 2010.
- [7] ŠIMÍKOVÁ, Iris. Determinace českého účetnictví v historickém kontextu. In: *Inproforum Junior: Sborník z mezinárodní doktorské vědecké konference INPROFORUM Junior 2010* [online]. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích Ekonomická fakulta, 2010, s. 196–201 [vid. 2017-12-10]. ISBN 978-80-7394-226-7. Dostupné z: <http://ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2010/paper/viewFile/132/128>
- [8] BYRNES. *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*. 2012.
- [9] IDNES a REUTERS. Arthur Andersen čelí kvůli Enronu žalobě. *iDNES.cz* [online]. 15. březen 2002 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/arthur-andersen-celi-kvuli-enronu-zalobe-fpa-/ekoakcie.aspx?c=A020311_144904_ekoakcie_ven
- [10] TRAN, Mark. WorldCom accounting scandal. *The Guardian* [online]. 2002 [vid. 2017-12-10]. ISSN 0261-3077. Dostupné z: <http://www.theguardian.com/business/2002/aug/09/corporatefraud.worldcom2>
- [11] CHATTERJEE, Pratap. *CorpWatch : Ernst & Young Pays \$10 Million To Settle Lehman Brothers Audit Failure Lawsuit* [online]. 2015 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.corpwatch.org/article.php?id=16019>
- [12] HÝBL, Ondřej. Japonskému Olympusu procházelo dvacet let „řecké“ kreativní účetnictví | Téma. *Lidovky.cz* [online]. 16. listopad 2011 [vid. 2017-12-10]. Dostupné

- z: http://ceskapozice.lidovky.cz/japonskemu-olympusu-prochazelo-dvacet-let-recke-kreativni-ucetnictvi-1mt-/tema.aspx?c=A111113_062659_pozice_43692
- [13] PLHOŇ, Tomáš. Kauza Key Investments skončila. Padly rozsudky | Téma. *Lidovky.cz* [online]. 27. prosinec 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/kauza-key-investments-skoncila-padly-rozsudky-frj-/tema.aspx?c=A161226_212412_pozice-tema_houd
- [14] *Výběr auditora - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. 2017 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/vyber-auditora?sAction=sActionResults&sBool=and&nSearchCount=&nAbsolutePage=1&sSearchId_91=ANO&sSearchId_4=&sSearchId_92=*bene+factum*&sSearchId_10=&sSearchId_11=&sSearchId_39=zapsani
- [15] *Kronika: Komora auditorů České republiky* [online]. B.m.: Komora auditorů České republiky. 2015 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/2444/kronika-kacr-web-do-12-2014.pdf>
- [16] KRÁLÍČEK, Vladimír. Regulace auditingu v České republice. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, 1(3), 43–61. ISSN 1802-2200.
- [17] *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>
- [18] *Zákon a evropské předpisy - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/zakon-a-evropske-predpisy>
- [19] *Zákon o auditorech* [online]. 2009 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/78/93_2009.pdf
- [20] *Auditorské standardy 2016 - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2016>
- [21] *O Radě pro veřejný dohled nad auditem - Rada pro veřejný dohled nad auditem* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>
- [22] *VNITŘNÍ PŘEDPIS PRO KONTINUÁLNÍ PROFESNÍ VZDĚLÁVÁNÍ STATUTÁRNÍCH AUDITORŮ KOMORY AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. 2009 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3659/09-vnitri-predpis-pro-kpv.pdf>
- [23] *Povinné vzdělávací téma pro rok 2017 - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. 2017 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/povinne-vzdelavaci-tema-pro-rok-2017>
- [24] ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. Auditorské služby v České republice pohledem analýzy tržní koncentrace (se zaměřením na auditory subjektů veřejného zájmu). *Politická ekonomie* [online]. 2016, 64(6), 730–746. ISSN 0032-3233. Dostupné z: doi:10.18267/j.polek.1106

- [25] JIRÁNEK, Vladimír a KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
- [26] *Zprávy o činnosti - Rada pro veřejný dohled nad auditem* [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/zpravy-o-cinnosti>
- [27] KOMORA AUDITORŮ ČR. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky [online]. 2017, **24**(9) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5029/casopis-auditor-c-9-2007.pdf>
- [28] FERULLO, Joanne, Nate WINDER a Stephanie AKMAN. *EU Auditor Market Share: 2016 / Audit Analytics* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.auditanalytics.com/blog/eu-auditor-market-share-2016/>
- [29] INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe: 2. vydání*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-80-86679-09-9.
- [30] MORONEY, Robyn, Fiona CAMPBELL a Jane HAMILTON. *Auditing: A practical Approach, 3rd Edition*. B.m.: Milton: John Wiley & Sons, 2011. ISBN 978-9-730-32649-6.
- [31] KOMORA AUDITORŮ ČR. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky. 2017, **24**(10). ISSN 1210-9096.
- [32] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery*. 2007. ISBN 978-80-7357-308-9.
- [33] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. 2006. ISBN 80-210-4168-4.
- [34] *Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2016* [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4403/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2016.pdf>
- [35] PELÁK, Jiří. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky [online]. 2017, **24**(5) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>
- [36] SOLILOVÁ, Veronika. Transfer pricing – převodní ceny. Přednáška. In: . VUT v Brně. 11. prosinec 2017.
- [37] e-příloha časopisu Komory auditorů České republiky [online]. 2017, **24**(1) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4138/2017-e-01.pdf>
- [38] KOMORA AUDITORŮ ČR. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky [online]. 2017, **24**(8) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3602/casopis-auditor-c-8-2016.pdf>

PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Výkazy společnosti ALFA, s. r. o.

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2016

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

ALFA, s. r. o.

IČO
12345678

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	001	168 921	41 741	127 180	136 857
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	79 157	40 849	38 308	37 614
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.5.2.)	004	4 461	4 268	193	0
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0	0
2.	Ocenitelná práva	006	4 461	4 268	193	0
2.1.	Software	007	4 461	4 268	193	0
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	0	0	0	0
3.	Goodwill	009	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	014	74 696	36 581	38 115	37 614
1.	Pozemky a stavby	015	5 752	1 642	4 110	4 455
1.1.	Pozemky	016	0	0	0	0
1.2.	Stavby	017	5 752	1 642	4 110	4 455
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	41 647	34 939	6 708	8 981
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	647	0	647	647
4.1.	Pěstlivé celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	647	0	647	647
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	26 650	0	26 650	23 531
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	25 672	0	25 672	23 531
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	978	0	978	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	027	0	0	0	0
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0	0
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0	0
3.	Podíly – podstatný vliv	030	0	0	0	0
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	031	0	0	0	0
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0	0
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	037	83 399	892	82 507	90 971
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	038	37 238	0	37 238	47 062
1.	Materiál	039	26 897	0	26 897	34 971
2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	7 460	0	7 460	7 302
3.	Výrobky a zboží	041	2 881	0	2 881	4 789
3.1.	Výrobky	042	2 881	0	2 881	4 789
3.2.	Zboží	043	0	0	0	0
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2)	046	28 956	892	28 064	42 567
1.	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0	0
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	050	0	0	0	0
1.4.	Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	0
5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0	0
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
2.	Krátkodobé pohledávky	057	28 956	892	28 064	42 567
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	21 455	0	21 455	33 825
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	060	0	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní	061	7 501	892	6 609	8 742
4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0	1 546
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	6 426	0	6 426	6 921
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	183	0	183	273
4.5.	Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	2
4.6.	Jiné pohledávky	067	892	892	0	0
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	068	0	0	0	0
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	071	17 205	0	17 205	1 342
1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	119	0	119	112
2.	Peněžní prostředky na účtech	073	17 086	0	17 086	1 230
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	074	6 365	0	6 365	8 272
1.	Náklady příštích období	075	6 345	0	6 345	8 272
2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	077	20	0	20	0

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	078	127 180	136 857
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.V.I.)	079	84 193	79 875
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	080	151 785	151 785
1.	Základní kapitál	081	151 785	151 785
2.	Vlastní podíly (-)	082	0	0
3.	Změny základního kapitálu	083	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	084	243	243
1.	Ážio	085	0	0
2.	Kapitálové fondy	086	243	243
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087	243	243
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088	0	0
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	089	0	0
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	090	0	0
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	091	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	092	0	0
1.	Ostatní rezervní fondy	093	0	0
2.	Statutární a ostatní fondy	094	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2. + A.IV.3.)	095	- 72 152	- 51 664
1.	Nerozdělený zisk minulých let	096	0	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097	- 72 152	- 51 664
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	098	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	099	4 317	- 20 489
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	100	0	0
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	101	42 976	54 233
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	102	0	0
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	104	0	0
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	0	0
4.	Ostatní rezervy	106	0	0

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném úč. období 5	Stav v minulém úč. období 6
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	107	42 976	54 233
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	108	0	0
1.	Vydané dluhopisy	109	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	111	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	0	0
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	114	0	0
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	117	0	0
8.	Odložený daňový závazek	118	0	0
9.	Závazky - ostatní	119	0	0
9.1.	Závazky ke společníkům	120	0	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	121	0	0
9.3.	Jiné závazky	122	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	123	42 976	54 233
1.	Vydané dluhopisy	124	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	125	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	126	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	0	0
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	457	40
4.	Závazky z obchodních vztahů	129	29 156	38 968
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	132	0	0
8.	Závazky ostatní	133	13 363	15 225
8.1.	Závazky ke společníkům	134	0	0
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135	0	0
8.3.	Závazky k zaměstnancům	136	4 192	4 117
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	137	2 399	2 405
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	138	698	669
8.6.	Dohadné účty pasivní	139	132	149
8.7.	Jiné závazky	140	5 942	7 885
D.	Časové rozlišení pasív (D.1. + D.1.)	141	11	2 749
	Výdaje příštích období	142	11	2 749
	Výnosy příštích období	143	0	0

3,26 x 11,68 in

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu
ke dni 31.12.2016

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

IČO

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	547 503	536 730
II.	Tržby za prodej zboží	02	0	0
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03	459 959	468 295
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	0	0
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	346 799	352 446
3.	Služby	06	113 160	115 849
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	1 750	4 247
C.	Aktivace (-)	08	0	0
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09	85 326	87 187
D. 1.	Mzdové náklady	10	62 797	64 481
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	22 529	22 706
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	21 274	21 215
2.2.	Ostatní náklady	13	1 255	1 491
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	3 201	2 930
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	3 201	2 930
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	3 201	2 930
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	9 405	7 630
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	2 040	0
2.	Tržby z prodaného materiálu	22	2 075	1 002
3.	Jiné provozní výnosy	23	5 290	6 628
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	1 711	1 009
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	1 327	514
3.	Daně a poplatky	27	10	20
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0
5.	Jiné provozní náklady	29	374	475
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	4 961	-19 308

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31	0	0
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35	0	0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36	0	0
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	60	61
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	60	61
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	5	4
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	5	4
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	2 020	3 897
K.	Ostatní finanční náklady	47	2 719	5 135
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	- 644	-1 181
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	4 317	-20 489
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	0	0
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	0	0
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	4 317	-20 489
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	4 317	-20 489
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	558 988	548 318

Příloha č. 2 – Výkazy společnosti BETA Pharmaceuticals CZ, a. s.

BETA Pharmaceuticals CZ, a. s.

Účetní závěrka 2016

IČO: 23456789

ROZVAHA

		Běžné účetní období			Minulé úč. období 2015
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	212 915	-14 892	198 023	203 673
A.	POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL				
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	14 506	-12 311	2 195	3 090
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	11 737	-9 870	1 867	2 943
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
2.	Ocenitelná práva	11 737	-9 870	1 867	2 775
1.	Software	4 814	-2 955	1 859	2 751
2.	Ostatní ocenitelná práva	6 923	-6 915	8	24
3.	Goodwill				
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	168
1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2 769	-2 441	328	117
B. II. 1.	Pozemky a stavby	0	0	0	0
1.	Pozemky				
2.	Stavby				
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	2 769	-2 441	328	117
3.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku				
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
1.	Pěstební práce a jiné trvalé porosty				
2.	Dospělé zvířata a jejich skupiny				
3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek				
2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba				
2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba				
3.	Podíly - podstatný vliv				
4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek				
2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	198 014	-2 581	195 433	200 509
C. I.	Zásoby	31 834	-2 279	29 555	52 142
C. I. 1.	Materiál	1 113		1 113	2 758
2.	Nedokončená výroba a polotovary				
3.	Výrobky a zboží	30 721	-2 279	28 442	49 384
1.	Výrobky				
2.	Zboží	30 721	-2 279	28 442	49 384
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby				
C. II.	Pohledávky	129 276	-302	128 974	100 169
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
1.	Pohledávky z obchodních vztahů				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				
3.	Pohledávky - podstatný vliv				
4.	Odročená daňová pohledávka				
5.	Pohledávky ostatní				
5.1.	Pohledávky za společníky				
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
5.3.	Dohadné účty aktivní				
5.4.	Jiné pohledávky				

ROZVAHA

		Běžné účetní období			Minulé úč. období 2015
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	129 276	-302	128 974	100 169
1.	Pohledávky z obchodních vztahů	109 160	-302	108 858	85 328
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	2 065		2 065	
3.	Pohledávky - podatelství vliv				
4.	Pohledávky - ostatní	18 051		18 051	14 841
4.1.	Pohledávky za společníky				
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
4.3.	Stát - daňové pohledávky				3 414
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 849		3 849	3 484
4.5.	Dohadné účty aktivní	14 025		14 025	7 728
4.6.	Jiné pohledávky	177		177	215
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0
1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba				
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek				
C. IV.	Peněžní prostředky	36 904	0	36 904	48 189
1.	Peněžní prostředky v pokladně	70		70	75
2.	Peněžní prostředky na účtech	36 834		36 834	48 114
D.	Časové rozlišení aktiv	395	0	395	313
D. 1.	Náklady příštích období	395		395	313
D. 2.	Kompletní náklady příštích období				
D. 3.	Příjmy příštích období				

ROZVAHA

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2015
PÁŠIVA CELKEM		198 023	203 873
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	79 789	89 805
A. I.	Základní kapitál	150 000	150 000
A. I. 1.	Základní kapitál	150 000	150 000
2.	Vlastní podíly (-)		
3.	Změny základního kapitálu		
A. II.	Ažio a kapitálové fondy	0	0
A. II. 1.	Ažio		
2.	Kapitálové fondy		
1.	Ostatní kapitálové fondy		
2.	Osaňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)		
3.	Osaňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)		
4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)		
5.	Rozdíly z ocení při přeměnách obchodních korporací (+/-)		
A. III.	Fondy ze zisku	331	331
A. III. 1.	Ostatní rezervní fondy	331	331
2.	Stožární a ostatní fondy		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	-91 825	-69 520
IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let		
2.	Neuhrazená zvláštní minulých let (-)	-91 825	-89 133
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)		-387
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	21 283	-2 306
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	0	0
B. + C.	ČIŽI ZDROJE	118 234	145 368
B.	Rezervy	10 018	7 388
B. 1.	Rezerva na důchody a podobné závazky		
2.	Rezerva na daň z příjmů		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů		
4.	Ostatní rezervy	10 018	7 388
C.	Závazky	108 216	137 980
C. I.	Dlouhodobé závazky	0	0
1.	Vydání dluhopisů		
1.	Výměnné dluhopisy		
2.	Ostatní dluhopisy		
2.	Závazky k úvěrovým institucím		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy		
4.	Závazky z obchodních vztahů		
5.	Dlouhodobé směrnky k úhradě		
6.	Závazky - ovládané nebo ovládající osoba		
7.	Závazky - podstatný vliv		
8.	Odoznaný daňový závazek		
9.	Závazky - ostatní		
1.	Závazky ke společníkům		
2.	Dohadné účty pasivní		
3.	Jiné závazky		
C. II.	Krátkodobé závazky	108 216	137 980
1.	Vydání dluhopisů		
1.	Výměnné dluhopisy		
2.	Ostatní dluhopisy		
2.	Závazky k úvěrovým institucím		
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	57	217
4.	Závazky z obchodních vztahů	52 023	62 345
5.	Krátkodobé směrnky k úhradě		
6.	Závazky - ovládané nebo ovládající osoba	22 193	44 666
7.	Závazky - podstatný vliv		
8.	Závazky - ostatní	33 945	30 752
1.	Závazky ke společníkům		
2.	Krátkodobé finanční výpomoc		
3.	Závazky k zaměstnancům	1 626	1 632
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	794	799
5.	Státi - daňové závazky a dotace	1 394	750
6.	Dohadné účty pasivní	30 131	27 601
7.	Jiné závazky		
D.	Časové rozlišení pasiv	0	0
D. 1.	Výdaje příštích období		
2.	Výnosy příštích období		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2015
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	14 962	8 168
II.	Tržby za prodej zboží	373 855	371 954
A.	Výkonová spotřeba		
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	304 916	337 736
A.2	Spotřeba materiálu a energie	171 739	224 185
A.3	Služby	26 525	15 582
		106 352	97 969
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	0	0
C.	Aktivace (-)	-39 403	-39 774
D.	Osobní náklady		
D.1	Mzdové náklady	48 580	33 273
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	37 061	25 506
D.2.1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	11 819	7 763
D.2.2	Ostatní náklady	11 581	7 656
		238	107
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		
E.1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-8 004	12 878
E.1.1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1 345	972
E.1.2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	1 345	972
E.2	Úpravy hodnot zásob		
E.3	Úpravy hodnot pohledávek	-9 625	11 219
		-384	685
III.	Ostatní provozní výnosy		
III.1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	278	5 620
III.2	Tržby z prodaného materiálu	61	
III.3	Jiné provozní výnosy	197	145
			5 531
F.	Ostatní provozní náklady		
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	60 546	44 036
F.2	Zůstatková cena prodaného materiálu		
F.3	Daň a poplatky	285	49
F.4	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	10 016	7 388
F.5	Jiné provozní náklady	50 345	35 599
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	23 010	-2 348
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly		
IV.1	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládaná osoba	0	45
IV.2	Ostatní výnosy z podílů		45
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	-158
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
V.1	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládaná osoba	0	0
V.2	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
VI.1	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládaná osoba	82	112
VI.2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	82	112
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
J.1	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládaná osoba	936	310
J.2	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	936	310
VII.	Ostatní finanční výnosy	309	2 317
K.	Ostatní finanční náklady	1 208	2 299
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-1 727	42
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	21 283	-2 306

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2015
L.	Dañ z příjmu	0	0
L. 1	Dañ z příjmu společné		
L. 2	Dañ z příjmu odložená (+/-)		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	21 283	-2 306
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	21 283	-2 306
*	Čistý obrát za účetní období	359 502	388 272

Příloha č. 3 – Výkazy společnosti GAMMA pily, spol. s r. o.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2016

(v celých tisících Kč)

Název a sídlo účetní jednotky

GAMMA pily, spol. s r. o.

IČO
34567891

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	001	75 588	4 537	71 051	69 796
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003	5 945	3 956	1 989	1 061
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.5.2.)	004	381	381	0	0
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0	0	0	0
2.	Ocenitelná práva	006	381	381	0	0
2.1.	Software	007	381	381	0	0
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	0	0	0	0
3.	Goodwill	009	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	014	5 564	3 575	1 989	1 061
1.	Pozemky a stavby	015	1 048	429	619	688
1.1.	Pozemky	016	0	0	0	0
1.2.	Stavby	017	1 048	429	619	688
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	4 516	3 146	1 370	373
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
4.1.	Pěstíelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	0	0	0	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	0	0	0	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	027	0	0	0	0
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0	0
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0	0
3.	Podíly – podstatný vliv	030	0	0	0	0
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	031	0	0	0	0
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
6.	Zápůjčky a úvěry – ostatní	033	0	0	0	0
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	037	69 595	581	69 014	68 586
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	038	58 644	0	58 644	57 054
1.	Materiál	039	0	0	0	0
2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0	0
3.	Výrobky a zboží	041	58 644	0	58 644	57 054
3.1.	Výrobky	042	0	0	0	0
3.2.	Zboží	043	58 644	0	58 644	57 054
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2)	046	6 748	581	6 167	9 115
1.	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0	288
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	050	0	0	0	0
1.4.	Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	288
5.1.	Pohledávky za společníky	053	0	0	0	0
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
5.3.	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
5.4.	Jiné pohledávky	056	0	0	0	288

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
2.	Krátkodobé pohledávky	057	6 748	581	6 167	8 827
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	2 133	5	2 128	1 544
2.2.	Pohledávky = ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	060	0	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní	061	4 615	576	4 039	7 283
4.1.	Pohledávky za společníky	062	0	0	0	0
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
4.3.	Štát - daňové pohledávky	064	725	0	725	7
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	3 314	0	3 314	6 988
4.5.	Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	0
4.6.	Jiné pohledávky	067	576	576	0	288
C.III.	Krátkodobý finanční majetek (C.III.1. + C.III.2.)	068	0	0	0	0
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	069	0	0	0	0
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	071	4 203	0	4 203	2 417
1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	417	0	417	382
2.	Peněžní prostředky na účtech	073	3 786	0	3 786	2 035
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2.+ D.3.)	074	48	0	48	149
1.	Náklady příštích období	075	48	0	48	149
2.	Komplexní náklady příštích období	076	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	077	0	0	0	0

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	078	71 051	69 796
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.VI.)	079	55 917	54 406
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	080	200	200
1.	Základní kapitál	081	200	200
2.	Vlastní podíly (-)	082	0	0
3.	Změny základního kapitálu	083	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	084	9 500	9 500
1.	Ážio	085	0	0
2.	Kapitálové fondy	086	9 500	9 500
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	087	9 500	9 500
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088	0	0
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	089	0	0
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	090	0	0
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	091	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.III.2.)	092	20	20
1.	Ostatní rezervní fondy	093	20	20
2.	Statutární a ostatní fondy	094	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2. + A.IV.3.)	095	44 686	40 409
1.	Nerozdělený zisk minulých let	096	44 686	42 599
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097	0	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	098	0	-2 190
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	099	1 511	4 277
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	100	0	0
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	101	14 736	15 000
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	102	0	0
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103	0	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	104	0	0
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	0	0
4.	Ostatní rezervy	106	0	0

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném úč. období 5	Stav v minulém úč. období 6
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	107	14 736	15 000
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	108	0	0
1.	Vydané dluhopisy	109	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	110	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	111	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	0	0
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113	0	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	114	0	0
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	117	0	0
8.	Odložený daňový závazek	118	0	0
9.	Závazky - ostatní	119	0	0
9.1.	Závazky ke společníkům	120	0	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	121	0	0
9.3.	Jiné závazky	122	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	123	14 736	15 000
1.	Vydané dluhopisy	124	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	125	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	126	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	0	0
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	41	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	129	3 207	4 292
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	132	0	0
8.	Závazky ostatní	133	11 488	10 708
8.1.	Závazky ke společníkům	134	9 356	8 762
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135	0	0
8.3.	Závazky k zaměstnancům	136	685	587
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	137	355	335
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	138	972	932
8.6.	Dohadné účty pasivní	139	104	77
8.7.	Jiné závazky	140	16	15
D.	Časové rozlišení pasív (D.1. + D.1.)	141	398	390
1.	Výdaje příštích období	142	398	390
2.	Výnosy příštích období	143	0	0

Sestaveno dne: 28.6.2017

Právní forma účetní jednotky: SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam

Vytvářeno v programu FORM složit - www.kapitulum.cz

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu

ke dni 31.12.2016

(v celých tisících Kč)

IČO
34567891

Název a sídlo účetní jednotky

GAMMA pily, spol. s r. o.

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	230	386
II.	Tržby za prodej zboží	02	82 313	81 914
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03	64 799	63 049
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	51 211	50 608
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	2 458	3 112
3.	Služby	06	11 130	9 329
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	0	0
C.	Aktivace (-)	08	0	0
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09	13 561	12 217
D. 1.	Mzdové náklady	10	9 967	8 989
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	3 594	3 228
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	3 313	2 936
2.2.	Ostatní náklady	13	281	292
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	747	297
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	545	297
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	545	297
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	202	0
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	527	101
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	0	0
2.	Tržby z prodaného materiálu	22	0	0
3.	Jiné provozní výnosy	23	527	101
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	1 512	1 093
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	0	0
3.	Daně a poplatky	27	55	41
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	492
5.	Jiné provozní náklady	29	1 457	560
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	2 451	5 745

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31	0	0
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35	0	0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36	0	0
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	0	2
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	0	2
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	0	0
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	286	592
K.	Ostatní finanční náklady	47	604	869
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-318	-275
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	2 133	5 470
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	622	1 193
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	622	1 193
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	0	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	1 511	4 277
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	1 511	4 277
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	83 356	82 995

Sestaveno dne: 28.6.2017

Právní forma účetní jednotky: SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

Předmět podnikání účetní jednotky: specializovaný velkoobchod

Podpisový záznam:

Příloha č. 4 – Dotazník pro účetní a vedení auditovaných účetních jednotek

Vnímání auditorských služeb ze strany vedení účetních jednotek podléhajících statutárnímu auditu a účetních

Prosím Vás o vyplnění krátkého dotazníku ohledně vnímání auditorských služeb. Vyplnění dotazníku by Vám nemělo zabrat více než 5 minut. Dotazník je anonymní a jeho cílem je vytvořit podklad pro výzkum v mé diplomové práci, která se zabývá aktuálními problémy na trhu auditorských služeb, a to zejm. s ohledem na kvalitu poskytovaných služeb.

Dotazník:

Ke každé otázce vyberte odpověď, která nejvíce vystihuje Váš postoj k provádění povinného auditu ve Vaší společnosti. Můžete vybrat i více odpovědí.

1. Uved'te, prosím Vaši funkci v účetní jednotce:

- a/ Účetní/finanční ředitel– zaměstnanec firmy
- b/ Externí účetní
- c/ Člen statutárního orgánu společnosti
- d/ Pracovník oddělení managementu

2. Jak vnímáte povinnost auditu ve Vaší společnosti?

- a/ Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám nepřináší žádnou přidanou hodnotu.
- b/ Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že zvyšuje důvěryhodnost naší společnosti u uživatelů účetní závěrky (např. akcionářů, bank, státních orgánů).
- c/ Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor může odhalit dopředu chyby, které by mohly v budoucnu vyvolat doměrky daní a s tím spojené sankce zejména od finančního úřadu.
- d/ Jako povinnost předepsanou zákonem, která nám přináší přidanou hodnotu především tím, že auditor poskytuje odborné rady ekonomickému útvaru.

3. Při výběru auditora je pro Vás nejdůležitějším kritériem
(seřad'te prosím od nejdůležitějšího po nejméně důležité)

- a/ Aby měl auditor vysokou odbornou úroveň a vysoký morální kredit ☐
- b/ Aby auditor byl součástí mezinárodní sítě auditorských firem ☐
- c/ Aby auditor poskytoval svoje služby za nejnižší možné ceny ☐
- d/ Aby auditor poskytoval v rámci auditu i ekonomické, účetní a daňové poradenství ☐
- e/ Aby byl nezávislý na osobách, kteří odpovídají za zpracování účetní závěrky ☐

4. Poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství v rámci auditu považujete

- a/ Jednoznačně za přínos, pokud je poradenství poskytováno před vydáním zprávy auditora.
- b/ Za přínos pouze v případě, že je zajištěno, auditor nebude při auditu provádět kontrolu sám po sobě.
- c/ Jednoznačně za riziko, že auditor neprovede kontrolu nezávisle.
- d/ Za žádoucí, protože vede ke zkvalitnění výstupů z účetnictví.

5. Při sjednávání smlouvy o povinném auditu kladete největší důraz na
(seřad'te prosím od nejdůležitějšího po nejméně důležité)

- a/ Rychlost provedení auditu ☐
- b/ Cenu auditu ☐
- c/ Časovou zátěž pro zaměstnance firmy a vedení ☐
- d/ Dodržování auditorských standardů a etického kodexu auditora ☐

6. Které vlastnosti považujete u auditora za nejdůležitější

- a/ Přísný a nekompromisní přístup při provádění auditu
- b/ Odbornou zdatnost
- c/ Komunikační schopnosti
- d/ Tolerance a velkorysost

7. Kdo by podle Vás měl vybírat auditora?

- a/ Statutární orgán společnosti
- b/ Vedení ekonomického a účetního oddělení
- c/ Vedení obchodního oddělení
- d/ Majitelé společnosti na valné hromadě

8. Co je podle Vás nejpádnějším důvodem ke změně auditora?

- a/ Doměrky daní po ukončeném auditu a vydání zprávy „bez výhrad“
- b/ Pokud jeden auditor vykonává audit ve společnosti již více jak 5 let
- c/ Auditor vydal modifikovaný výrok k účetní závěrce a neumožnil vedení provést dodatečné opravy
- d/ Auditor odmítá poskytovat vedle auditu i účetní a daňové poradenství

9. Pokud by Vaše společnost přestala splňovat kritéria povinného auditu

- a/ Audit bychom už neprováděli
- b/ Audit bychom prováděli nadále dobrovolně
- c/ Objednali bychom u auditora pouze poskytování ekonomického, účetního a daňového poradenství
- d/ Objednali bychom u auditora pouze omezené provedení vybraných kontrol

10. Vnímáte nějaké další problémy, spojené s prováděným auditem ve Vaší společnosti? Pokud ano, prosím, stručně popište:

.....

.....

.....

Děkuji za Váš čas!

Karolína Uminská

Příloha č. 5 – Abecední seznam použitých literárních a internetových zdrojů

- Auditorské standardy 2016 - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2016>
- BYRNES. *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*. 2012.
- E-příloha časopisu Komory auditorů České republiky [online]. 2017, **24**(1) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4138/2017-e-01.pdf>
- Etický kodex pro auditory a účetní znalce* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>
- FERULLO, Joanne, Nate WINDER a Stephanie AKMAN. *EU Auditor Market Share: 2016 / Audit Analytics* [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.auditanalytics.com/blog/eu-auditor-market-share-2016/>
- HÝBL, Ondřej. Japonskému Olympusu procházelo dvacet let „řecké“ kreativní účetnictví | Téma. *Lidovky.cz* [online]. 16. listopad 2011 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/japonskemu-olympusu-prochazelo-dvacet-let-recke-kreativni-ucetnictvi-1mt-/tema.aspx?c=A111113_062659_pozice_43692
- CHATTERJEE, Pratap. *CorpWatch : Ernst & Young Pays \$10 Million To Settle Lehman Brothers Audit Failure Lawsuit* [online]. 2015 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.corpwatch.org/article.php?id=16019>
- IDNES a REUTERS. Arthur Andersen čelí kvůli Enronu žalobě. *iDNES.cz* [online]. 15. březen 2002 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/arthur-andersen-celi-kvuli-enronu-zalobe-fpa-/ekoakcie.aspx?c=A020311_144904_ekoakcie_ven
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe: 2. vydání*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-80-86679-09-9.
- JIRÁNEK, Vladimír a KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
- KOMORA AUDITORŮ ČR. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. 2017, **24**(9) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5029/casopis-auditor-c-9-2007.pdf>
- KOMORA AUDITORŮ ČR. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky*. 2017, **24**(10). ISSN 1210-9096.
- KOMORA AUDITORŮ ČR. *Auditor: časopis Komory auditorů České republiky* [online]. 2017, **24**(8) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3602/casopis-auditor-c-8-2016.pdf>

KRÁLÍČEK, Vladimír. Regulace auditingu v České republice. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, 1(3), 43–61. ISSN 1802-2200.

Kronika: Komora auditorů České republiky [online]. B.m.: Komora auditorů České republiky. 2015 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/2444/kronika-kacr-web-do-12-2014.pdf>

MORONEY, Robyn, Fiona CAMPBELL a Jane HAMILTON. *Auditing: A practical Approach, 3rd Edition*. B.m.: Milton: John Wiley & Sons, 2011. ISBN 978-9-730-32649-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery*. 2007. ISBN 978-80-7357-308-9.

O Radě pro veřejný dohled nad auditem - Rada pro veřejný dohled nad auditem [online]. 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>

PACIOLI, Luca a Michael SCHEMMANN. *The Rules of Double-entry Bookkeeping: Particularis de Computis Et Scripturis*. B.m.: International Institute of Certified Public Accountants, 2010.

PELÁK, Jiří. Auditor: časopis Komory auditorů České republiky [online]. 2017, 24(5) [vid. 2017-12-10]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>

PLHOŇ, Tomáš. Kauza Key Investments skončila. Padly rozsudky | Téma. *Lidovky.cz* [online]. 27. prosinec 2016 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/kauza-key-investments-skoncila-padly-rozsudky-frj-/tema.aspx?c=A161226_212412_pozice-tema_houd

POKORNÁ, Jana. *Historie účetnictví* [online]. B.m., 2009 [vid. 2017-12-10]. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta. Dostupné z: <https://theses.cz/id/l2i3wa/>

PORTER, Brenda, Jon SIMON a David HATHERLY. *PRINCIPLES OF EXTERNAL AUDITING* [online]. Somerset, NJ, USA: John Wiley & Sons, 2003 [vid. 2018-03-10]. ISBN 978-4-7008-4297-9. Dostupné z: <http://eprints.mercubuana-yogya.ac.id/159/>

Povinné vzdělávací téma pro rok 2017 - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. 2017 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/povinne-vzdelavaci-tema-pro-rok-2017>

PREVITS, Gary John, Peter J. WALTON a P. W. WOLNIZER. *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, the Middle East and Africa*. B.m.: Emerald Group Publishing, 2012. ISBN 978-0-85724-815-2.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. 2006. ISBN 80-210-4168-4.

SOLILOVÁ, Veronika. Transfer pricing – převodní ceny. Přednáška. In: . VUT v Brně. 11. prosinec 2017.

- ŠIMÍKOVÁ, Iris. Determinace českého účetnictví v historickém kontextu. In: *Inproforum Junior: Sborník z mezinárodní doktorské vědecké konference INPROFORUM Junior 2010* [online]. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích Ekonomická fakulta, 2010, s. 196–201 [vid. 2017-12-10]. ISBN 978-80-7394-226-7. Dostupné z: <http://ocs.ef.jcu.cz/index.php/inproforum/INP2010/paper/viewFile/132/128>
- ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. Auditorské služby v České republice pohledem analýzy tržní koncentrace (se zaměřením na auditory subjektů veřejného zájmu). *Politická ekonomie* [online]. 2016, **64**(6), 730–746. ISSN 0032-3233. Dostupné z: [doi:10.18267/j.polek.1106](https://doi.org/10.18267/j.polek.1106)
- TRAN, Mark. WorldCom accounting scandal. *The Guardian* [online]. 2002 [vid. 2017-12-10]. ISSN 0261-3077. Dostupné z: <http://www.theguardian.com/business/2002/aug/09/corporatefraud.worldcom2>
- VNITŘNÍ PŘEDPIS PRO KONTINUÁLNÍ PROFESNÍ VZDĚLÁVÁNÍ STATUTÁRNÍCH AUDITORŮ KOMORY AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. 2009 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3659/09-vnitri-predpis-pro-kpv.pdf>
- Výběr auditora - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. 2017 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/vyber-auditora?sAction=sActionResults&sBool=and&nSearchCount=&nAbsolutePage=1&sSearchId_91=ANO&sSearchId_4=&sSearchId_92=*bene+factum*&sSearchId_10=&sSearchId_11=&sSearchId_39=zapsani
- Zákon a evropské předpisy - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/zakon-a-evropske-predpisy>
- Zákon o auditorech [online]. 2009 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/file/78/93_2009.pdf
- Zákon o účetnictví [online]. 1991 [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&nr=563~2F1991&rp=15#local-content>
- Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2016 [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4403/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2016.pdf>
- Zprávy o činnosti - Rada pro veřejný dohled nad auditem [online]. [vid. 2017-12-10]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/zpravy-o-cinnosti>